

浙江省重点教材建设项目
21世纪高职高专能力本位型系列规划教材·财务会计系列

成本会计

（第2版）

主　编　平　音　赵　霞
副主编　吴雯雯　黄慧丹
主　审　徐亚明







内 容 简 介

本书依据财政部新颁布的企业会计准则，结合当前成本会计的研究教学改革成果编写而成。本书主要内容包括成本会计的基本理论、产品成本的基本计算方法和辅助方法、成本报表的编制等。本书每章均列出学习目标，并以生动的案例作为引言，且安排了同步测试题，以便学生复习巩固知识。本书内容完整，简洁够用，注重操作性和实用性。

本书可作为高职高专财务会计类和其他相关专业的教材，也可作为在职会计人员培训的参考资料。

图书在版编目(CIP)数据

成本会计/平音，赵霞主编．—2版．—北京：北京大学出版社，2015．9
（21世纪高职高专能力本位型系列规划教材·财务会计系列）
ISBN 978-7-301-26207-8

Ⅰ．①成… Ⅱ．①平…②赵… Ⅲ．①成本会计—高等职业教育—教材 Ⅳ．①F234．2

中国版本图书馆CIP数据核字（2015）第200989号

书　　名　成本会计(第2版)
著作责任者　平　音　赵　霞　主编
策划编辑　蔡华兵
责任编辑　蔡华兵
标准书号　ISBN 978-7-301-26207-8
出版发行　北京大学出版社
地　　址　北京市海淀区成府路205号　100871
网　　址　http://www.pup.cn　新浪微博：@北京大学出版社
电子信箱　pup_6@163.com
电　　话　邮购部62752015　发行部62750672　编辑部62750667
印　刷　者
经　销　者　新华书店
787毫米×1092毫米　16开本　12印张　276千字
2011年8月第1版
2015年9月第2版　2015年9月第1次印刷（总第5次印刷）
定　　价　30.00元

前　言

随着市场经济的发展，面对理性而规范的市场竞争，成本会计信息在企业经营活动中的作用越来越重要，几乎任何一项成功的投资都需要运用到成本会计的信息。成本会计是从事会计工作的一门必修课程。作为高职学生，尤其是财务会计专业的学生，更需要了解和掌握成本会计的基本理论、基本知识和基本技能。而成本会计要适应会计环境的变化，提高课堂教学质量，就必须建立体现时代需求的成本会计课程内容结构。这就要求我们必须关注学术前沿，及时掌握社会需求动态，不断更新、补充、优化教学内容，将理论知识与实践应用融为一体，以满足培养既有理论深度又有较强实践能力的成本会计人才的需要。

关于本课程

成本会计是一门理论性和操作性都比较强的专业基础课程，与企业成本会计岗位紧密联系。本课程的教学任务是使学生了解成本会计的基本理论知识，了解企业的成本管理制度，认识成本会计对加强企业经营管理以及提高经济效益所具有的重要性。然后，在此基础上重点掌握成本的核算、成本的控制以及成本分析的基本方法和技能，可为后续的财务管理等课程的学习提供帮助，也可为以后的会计技术职称考试，甚至是毕业后胜任企业相关岗位奠定基础。本课程的教学对象一般是高职财经商贸大类财务会计专业的高职学生，其适应岗位有一般会计岗位（包括材料核算员、工资核算员、固定资产核算员等岗位）、成本会计岗位和会计主管岗位等。

关于本书

本书内容设置以“能力本位”为指导思想，坚持理论与实践相结合的原则，通过引例来强化学生的感性认识，加强其对课堂知识的理解；在内容介绍和习题设置上，与企业实际的成本会计核算工作、成本管理工作接轨，并通过多种教学环节来激发学生的学习兴趣，培养他们实际操作的能力以及分析和解决问题的能力。

本书编写具有以下特点：

（1）根据我国最新颁布的《企业会计准则》和与成本会计方面相关的法规、制度，结合我国会计改革的特点和高职学生的就业导向，立足民营中小企业成本会计实际工作来编写，内容具有一定的前瞻性和针对性。

（2）充分考虑财经商贸大类专业的培养目标和教学特点，在内容结构体系的安排上力求合理科学，尽量避免相邻课程之间不必要的重复，并遵从成本会计计算的程序，同时在语言方面注意深入浅出、简明易懂，以方便学生自学。

（3）注重成本会计技能培养的特点，内容贴近实际，具有较广泛的适用性。每章以引例进入，以测试题结束，穿插适量的例题，并设有“问题与思考”，能够培养学生动手、创新和分析问题的能力。

在使用本书进行教学的过程中，可将理论与实践相结合，建议理论与实践课时内容各占50%，同时要注重会计技能的培养。

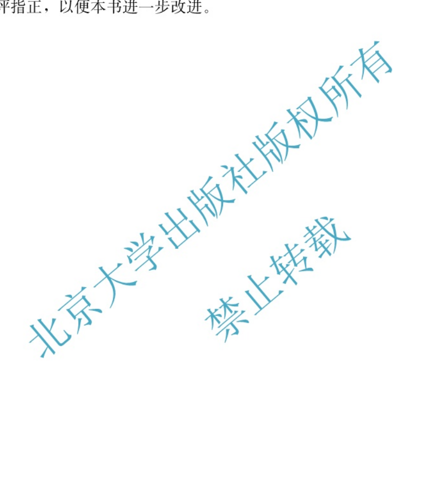
本书编写队伍

本书由浙江长征职业技术学院的平音和浙江旅游职业技术学院的赵霞担任主编，由江西理工大学的吴雯雯和郴州职业技术学院的黄慧丹担任副主编，由浙江长征职业技术学院的徐亚明担任主审。具体编写分工为：赵霞编写第1章、第2章和第9章，吴雯雯编写第3章、第4章和第5章，平音编写第6章、第7章和第8章，黄慧丹编写第10章、第11章、第12章和第13章。本书在编写过程中，得到了浙江长征职业技术学院周艳老师的指导以及其他老师的协助，在此一并表示衷心的感谢！

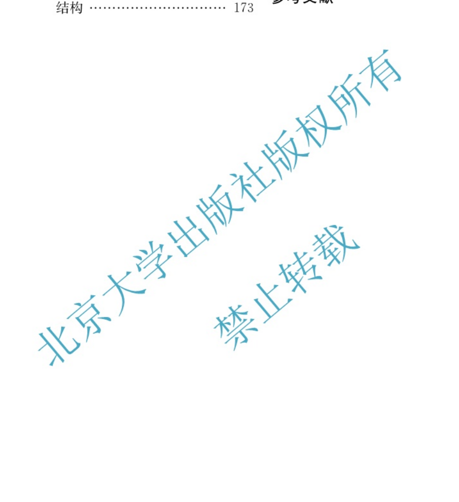
由于编者水平有限，编写时间仓促，所以书中疏漏和不足之处在所难免，欢迎广大读者和同行批评指正，以便本书进一步改进。

编　者

2015年4月



目　　录





第 1 章

总论

ZONGLUN

【学习目标】

1. 理解成本的概念。
2. 理解成本会计的任务。
3. 掌握支出、费用、成本三者之间的关系。

【引例】

小王、小刘和小李是三名会计专业的大二学生，在参观完一家生产自行车的民营中小企业后，引发了关于成本问题的争论。小王认为自行车的成本应该只包括生产自行车的原材料、生产工人工资及福利、厂房折旧、车间水电费等；小刘认为小王的说法不完整，成本还应该包括费用，比如管理费用、财务费用、销售费用等，这些也都是为了生产自行车发生的；而小李觉得成本应该包括企业的一切支出，甚至包括营业外支出。结果，大家都闹糊涂了，既然成本这么重要，那么哪些共用费用才属于成本的范畴呢？



1.1 支出、费用和成本

1.1.1 支出、费用和成本的概念

在我们日常的会计核算中，支出、费用和成本之间既有密切的联系，又有本质的区别。只有正确理解支出、费用和成本的内涵及相互关系，才能有助于合理计算成本、费用、利润等各项经济指标。下文以工业生产企业的支出、费用和成本为例，简要说明它们之间的联系与区别。

1. 支出

支出泛指企业的一切开支及耗费，例如：企业为购买材料、设备等支付或预付的款项；为偿还银行借款、应付账款及支付账款或支付股利所发生的资产的流出；为购置固定资产、支付工程款所发生的支出。一般来说，企业的支出可分为资本性支出、收益性支出、所得税支出、营业外支出和利润分配性支出五大类。

(1) 资本性支出是指受益期超过一年或一个营业周期的支出，即发生该项支出不仅是为了取得本期收益，而且也是为了取得以后各期收益。因此，在发生时，先将其资本化，按权责发生制原则将其中一部分转化为本期费用，如企业购建的固定资产、无形资产以及递延资产、对外投资等。

(2) 收益性支出是指企业在经营过程中发生，因其效益仅与本会计期间相关而由本期收益补偿的各项支出。这些支出发生时，都应计入当期有关成本费用科目，如企业为生产经营而发生的材料、工资等开支。

(3) 所得税支出是企业在取得经营所得与其他所得的情况下，按国家税法规定向政府缴纳的税金支出。所得税支出作为企业的一项费用也是直接冲减当期收益的。

(4) 营业外支出是指企业发生的与其日常活动无直接关系的各项损失，主要包括非流动资产处置损失、公益性捐赠支出、盘亏损失、罚款支出、非货币性资产交换损失、债务重组损失和非常损失等。

(5) 利润分配性支出是指向投资者支付的股息、红利等，也就是与向所有者分配利润有关的经济利益的总流出。

2. 费用

费用是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。费用按其同产品生产的关系可划分为生产费用和期间费用两类。

(1) 生产费用是指产品生产过程中发生的物化劳动和活劳动的货币表现，如直接材料、直接人工和制造费用等耗费。它同产品生产有直接关系。

(2) 期间费用是指同企业的经营管理活动有密切关系的耗费。它同产品的生产没有直接关系，但与发生的期间配比。期间费用发生时直接计入当期损益。期间费用包括销售费用、管理费用和财务费用。

归纳起来，费用的分类如图 1.1 所示。

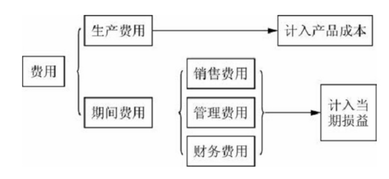


图 1.1 费用的分类

3. 成本

成本是指特定的经济主体为了达到一定的目的而耗费各种资源的货币表现。成本的含义比较广泛，在本书中所讲的成本主要是指产品成本。

产品成本是指企业在生产产品过程中所发生的材料费用、职工薪酬等，以及不能直接计入而按一定标准分配计入的各种间接费用。产品是指企业日常生产经营活动中持有以备出售的产成品、商品、提供的劳务或服务。

1.1.2 支出、费用和成本三者之间的关系

支出、费用和成本三者之间的关系如图 1.2 所示。

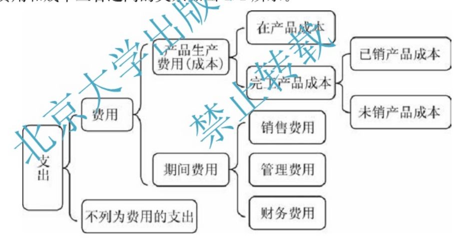


图 1.2 支出、费用和成本的关系图

上述关系也可以用数学关系式表示：

$$支出\supseteq费用\supseteq成本$$

其中，成本和费用是两个既相互联系又相互区别的概念。成本与企业特定资产或劳务相关，而费用则与特定期间相关；成本是企业为取得某种资产或劳务所付出代价的量度，而费用则是为取得收入而发生的资源耗费金额；成本不能抵减收入，只能以资产的形式反映在资产负债表中，而费用则必须冲减当期的收入，并反映在利润表中。

但就，成本通过“资产化”，再通过耗费过程可以转化为费用。例如，企业为了开展生产经营活动，必须购置某项设备而发生支出，形成固定资产的采购成本，设备安装完毕，交付使用并构成企业的固定资产。如果设备是用于生产产品的，则每期将固定资产的成本按一定的方法计提的折旧计入产品的生产成本；如果设备是用于管理目的，则将各期计提的折旧费计入各期的管理费用。又如，为了生产产品，企业必须采购材料而发生支出，从而形成材

料的采购成本。材料验收入库后，采购成本转化为企业的存货成本，如果企业领用材料用于办公，则存货成本转化为管理费用；如果领用材料用于生产产品，则存货的成本就转化为产品的生产成本，产品完工验收入库则生产成本又转化为存货的成本，将产品出售，存货成本则转化为销售费用。


问题与思考

诚远公司是一家食品制造企业。2015 年 3 月份，诚远公司的各项主要开支为：支付购置设备款 117 万元，其中支付的增值税为 17 万元，该设备预计使用 10 年；支付职工薪酬 130 万元，其中公司管理人员薪酬 20 万元，生产工人薪酬 100 万元，车间管理人员 10 万元；支付广告费 20 万元，销售产品差旅费 5 万元；支付税收滞纳金 2 万元；本月折旧费 30 万元，其中管理部门 5 万元，生产车间 25 万元；本月应交所得税 20 万元；购买原材料 23.4 万元，其中税金 3.4 万元。假如你是公司财务人员，在进行产品成本核算时，针对上述开支，应如何区分支出、费用和成本？



1.2 成本会计概述

1.2.1 成本会计的含义

成本会计是现代会计的一个分支，它以成本核算和其他资料为依据，遵循会计有关准则，运用一定的技术方法，对成本费用进行归集和计算，求得产品总成本和单位成本，并对成本进行分析和控制。成本会计是以成本为对象的一种专业会计。

成本会计的对象是指成本会计反映和监督的内容。现代成本会计的对象应包括成本、费用。从这个角度出发，成本会计也可以成为成本、费用会计。

1.2.2 成本会计的职能

成本会计是一种专业会计，它的基本职能与会计的基本职能相同，具有核算和监督两个基本职能。最初的成本会计职能仅仅是进行成本核算，而且核算的目的仅是确定商品的价格和经营盈亏。但随着生产过程的日趋复杂，经营管理对成本会计不断提出新的要求，成本会计的职能范围也不断扩大。现代成本会计已与管理紧密结合，它实际上包括了成本管理的各个环节，其主要职能包括成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析和成本考核等多项内容。

1. 成本预测

成本预测是成本会计工作的起点，是指运用一定的科学方法，对未来成本水平及其变化趋势作出科学的估计。通过成本预测，掌握未来的成本水平及其变动趋势，有助于减少决策的盲目性，使经营管理者易于选择最优方案，作出正确决策。

2. 成本决策

成本决策是指在成本预测的基础上，按照既定或要求的目标，运用专门的方法，运用定性与定量的方法，抉择最佳成本方案的过程。成本决策贯穿于整个生产经营过程的全过程，内容广泛，包括合理生产批量的成本决策、零部件自制或外购的成本决策、亏损产品应否停

产的成本决策、自制半成品出售或进一步加工的成本决策等。因此，成本决策对于正确地制订成本计划，促使企业降低成本，提高经济效益都具有十分重要的意义。

3. 成本计划

成本计划是根据成本决策所制定的目标成本，具体规定在计划期内为完成生产任务所需支出的成本、费用，确定各种产品的成本水平，并提出为达到目标成本水平所应采用的各种措施。成本计划属于成本的事前管理，是企业生产经营管理的重要组成部分，通过对成本的计划与控制，分析实际成本与计划成本之间的差异，指出有待加强控制和改进的领域，达到评价有关部门的业绩，增产节约，从而促进企业发展的目的。

4. 成本控制

成本控制是指在生产经营过程中，根据成本计划具体制定原材料、燃料、动力和工时等方案消耗定额和各项费用定额，对各项实际发生的成本费用进行审核、控制，并及时反馈实际费用与标准之间的差异及其原因，进而采取相应的措施，以保证成本计划的执行。成本控制的过程是运用系统工程的原理对企业在生产经营过程中发生的各种耗费进行计算、调节和监督的过程，同时也是一个发现薄弱环节，挖掘内部潜力，寻找一切可能手段降低成本途径的过程。科学地组织实施成本控制，可以促进企业改善经营管理，转变经营机制，全面提高企业素质，使企业在市场竞争的环境下生存、发展和壮大。

5. 成本核算

成本核算是对生产经营过程中实际发生的成本、费用按照一定的对象和标准进行归集和分配，并采用适当的成本计算方法，计算出该对象的总成本和单位成本。成本核算是对生产经营管理费用的发生和产品成本的形成所进行的核算。进行成本核算，首先要审核生产经营管理费用，看其是否已发生，是否应当发生，已发生的是否应当计入产品成本，实现对生产经营管理费用和产品成本直接的管理和控制；其次要对已发生的费用按照用途进行分配和归集，计算各种产品的总成本和单位成本，为成本管理提供真实的成本资料。

6. 成本分析

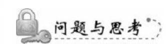
成本分析是根据成本核算所提供的成本数据和其他有关资料，通过与本期计划成本、上年同期实际成本、本企业历史先进成本水平，以及国内外先进企业的成本等进行比较，分析成本水平与构成的变动情况，研究成本变动的因素和原因，挖掘降低成本的潜力。

7. 成本考核

成本考核是指企业将计划成本或目标成本指标进行分解，制定企业内部的成本考核指标，分别下达给各内部责任单位，明确它们在完成成本指标时的经济责任，并定期对成本计划的执行结果进行评定和考核。

综上所述，在成本会计的各个职能中，成本核算是最基本的职能，它提供企业管理所需的成本信息资料。没有成本核算，成本的预测、决策、计划、控制、分析和考核都无法进行；同时，成本核算也是对成本计划预期目标是否实现的最后检验。因此，没有成本核算就没有成本会计。成本会计的其他职能，正是在成本核算的基础上，随着企业经营管理要求的提高和管理科学的发展，随着成本会计与管理科学的结合，逐步发展形成的。成本预测是成本会计的第一个环节，它是成本决策的前提；成本决策既是成本预测的结果，又是制订成本计划的依据，在成本会计中居于中心地位；成本计划是成本决策的具体化；成本控制是对成

本计划的实施进行监督，是实现成本决策既定目标的保证；成本分析和成本考核是实现成本决策和成本计划目标的有效手段。成本会计的各个职能是相互联系、互为条件的，并贯穿于企业生产经营活动的全过程。



为什么说成本核算是成本会计最基本的职能？产品成本核算目的又是什么？

1.2.3 成本会计、管理会计与财务会计的关系

现代会计系统大体可分为财务会计和管理会计两类。财务会计指通过对企业已经完成的资金运动全面系统的核算与监督，为投资者、债权人、政府有关部门及其他企业外部利益相关者提供企业财务状况、经营成果等经济信息为主要目标而进行的经济管理活动；财务会计为满足客观性、可验证性以及一致性的要求，必须受制于国家规定的相关准则的要求。而管理会计则主要为企业内部各利益相关者（如企业管理人员等）提供各种相关的管理信息，其主要目的是协助实现组织目标，一般不受限于相关准则的要求；管理会计强调未来，除了提供历史报告外，还提供预算和其他预测信息。

成本会计是财务会计与管理会计的混合物，是计算及提供成本信息的会计方法。成本会计主要处理企业获取和消耗资源的成本及其相关信息，需要向财务会计和管理会计提供必要的数据。财务会计要依据成本会计所提供的有关资料进行资产计价和收益确定，而成本的形成、归集和结转程序也要纳入以复式记账法为基础的财务会计总框架中。因此，成本数据往往被企业外部信息使用者用于对企业管理当局业绩的评价，并据此作出投资决策。同样，成本会计所提供的成本数据，又往往被企业管理当局作为决策的依据或用于对企业内部管理人员的业绩评价。可见，成本会计提供的成本信息既可以作为财务会计编制财务报表之用，也可满足企业内部管理人员进行决策或业绩评价的需要。因此，就财务报表的编制而言，成本会计附属于财务会计；但从管理角度来看，成本会计也是管理会计的一个组成部分。更进一步地讲，财务会计与管理会计，两者都依赖于成本会计系统所提供的信息。综合而言，三者关系如图1.3所示。

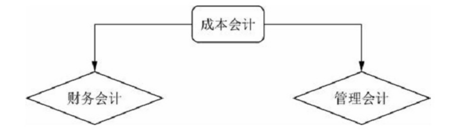


图1.3 成本会计与财务会计、管理会计的关系图



1.3 成本会计工作的开展

1.3.1 成本会计的基础工作

要正确核算产品成本，必须做好成本核算的基础工作，加强相关部门的配合。以工业企

业为例，其成本会计的基础工作主要包括以下几个方面。

1. 建立健全原始记录管理制度

原始记录是企业在生产经营活动发生时，记录经济业务实际发生情况的书面凭证，是进行成本核算的基础。凡是原材料的领退、工时和动力的耗费、费用的支出等，都必须认真、准确地登记原始记录。原始记录不正确，就不能如实反映生产经营过程中的消耗，成本、费用的计算必然失真，进而成本、费用的预测、决策、计划、控制、监督、分析就无从谈起。因此，企业必须认真制定既符合其生产特点和管理要求，又简明适用的原始记录制度，使成本、费用计算做到真实、可靠。

2. 建立健全定额管理制度

定额是企业进行生产经营活动中，对人力、物力、财力的配备、利用和消耗以及获得的成果等方面所应遵循的标准或应达到的水平。先进、合理的定额为及时控制各项材料、工时、动力、费用等消耗提供了依据，也为编制成本、费用计划确定了标准。与成本，费用有关的定额主要有材料消耗定额、费用定额、劳动定额、工时定额、产量定额等。定额的制定既要先进又要切实可行，同时，随着环境的变化，定额也要随之修订，这样才能使之有效地发挥作用。

3. 建立健全材料物资的计量、收发、领退和盘点制度

在企业生产经营过程中，对各项财产物资的投入和取得，都必须进行准确的计量和验收。可以说，建立健全材料物资的计量、收发、领退和盘点制度，不仅是正确计算成本的必要条件，而且也是加强物资管理、资金管理的有效措施。企业要根据所消耗的各种材料物资的物理性能配备必要的度、量、衡器具，并经常对其进行维修和校正，以保证计量准确。对材料物质的收发、领退，半成品的内部转移和产成品的入库等，都要认真计量，填制必要的凭证，并办理必要的手续。

4. 建立健全内部结算制度

为了分清企业内部各单位的经济责任，简化和加速成本费用的核算工作，对财产物资的内部流转以及相互提供劳务等，应制定厂内计划价格，作为内部结算的依据和考核的标准。内部结算价格应尽可能地接近实际并相对稳定，年度内一般不作变动。内部结算价格是内部结算制度的主要方面，还包括内部结算方式、内部结算货币等。

1.3.2 成本会计机构

成本会计机构是指企业从事成本会计工作的职能单位，是企业会计机构的组成部分。设置成本会计机构应明确企业内部对成本会计应承担的职责和义务，坚持分工与协作相结合，统一与分散相结合的原则，使成本会计机构的设置与企业规模大小、业务繁简、管理要求相适应。

企业内部各级成本会计机构之间的组织分工有集中工作和分散工作两种方式。

(1) 集中工作方式。是指成本会计工作中的核算、分析等各方面的工作，主要由厂部成本会计机构集中进行，车间等其他单位中的成本会计机构和人员只负责登记原始记录和填置原始凭证，对它们进行初步的审核、整理和汇总，为厂部进一步的工作提供资料。这种方式的优点是，有利于企业管理当局及时掌握企业有关成本的全部信息；便于集中使用计算机进

行成本数据处理；还可以减少成本会计机构的层次和成本会计人员的数量。但这种工作方式的缺点是不便于直接从事生产经营活动的各单位和职工及时掌握本单位的成本信息，从而不利于调动他们自我控制成本和费用的积极性。因此，集中工作方式一般适用于小型企业。

（2）分散工作方式。也称非集中工作方式，是指成本会计工作中的核算和分析等方面的工作，分散由车间等其他单位的成本会计机构或人员分别进行。厂部成本会计机构负责对各下级成本会计机构或人员进行业务上的指导和监督，并对全厂成本进行综合的核算、分析等工作。分散工作方式的优、缺点与集中工作方式正好相反。一般而言，大中型企业由于规模较大，组织结构复杂，会计人员数量较多，为了调动各级部门控制成本费用、提高经济效益的积极性，一般应采用分散工作方式。

当然，也可以根据企业实际，将两种方式结合起来运用，对一些部门采用分散工作方式，而对另一些部门则采用集中工作方式。

1.3.3 成本会计制度

为了加强企业产品成本核算工作，保证产品成本信息真实、完整，促进企业和经济社会的可持续发展，根据《会计法》《企业会计准则》等法规，财政部在 2013 年 8 月 16 日发布了《企业产品成本核算制度（试行）》（以下简称《制度》），自 2014 年 1 月 1 日执行。执行《制度》的企业不再执行《国营工业企业成本核算办法》。

《制度》建立了制造业和非制造业统一适用的产品成本核算体系，并以“制造业”为蓝本，明确其他行业企业应当比照成本制度中类似行业的企业进行产品成本核算。

同步测试题

一、单项选择题

1. 成本会计最基础的职能是(　　)。
   A. 成本分析　　B. 成本核算　　C. 成本控制　　D. 成本决策
2. 大中型企业的成本会计工作一般采取(　　)。
   A. 集中工作方式　　B. 统一领导方式
   C. 分散工作方式　　D. 会计岗位责任制
3. 产品成本是指企业生产一定种类、一定数量的产品所支出的各项(　　)。
   A. 生产费用之和　　B. 生产经营管理费用总和
   C. 经营管理费用总和　　D. 料、工、费及经营费用总和
4. 根据成本决策所制定的目标成本，具体规定在计划期内为完成生产任务所需支出的成本、费用，确定各种产品的成本水平，并提出为达到目标成本水平所应采取的各种措施是(　　)。
   A. 成本计划　　B. 成本控制　　C. 成本决策　　D. 成本分析

二、多项选择题

1. 产品是指企业日常生产经营活动中持有以备出售的(　　)。
   A. 产成品　　B. 商品
   C. 提供的劳务　　D. 提供的服务

2. 一般来说，企业应根据本单位(　　)等具体情况与条件来组织成本会计工作。
A. 生产规模的大小
B. 生产经营业务的特点
C. 成本计算方法
D. 企业机构的设置
E. 成本管理的要求
3. 成本会计的职能包括(　　)。
A. 成本预测、决策
B. 成本核算、分析
C. 成本计划
D. 成本控制
E. 成本考核
4. 成本会计机构内部的组织分工有(　　)。
A. 按成本会计的职能分工
B. 按成本会计的对象分工
C. 集中工作方式
D. 分散工作方式
E. 统一工作方式
5. 成本会计的内容有(　　)。
A. 成本预测和计划
B. 成本核算和控制
C. 成本分析
D. 成本考核
E. 成本决策
6. 为了正确计算产品成本，应做好的基础工作包括(　　)。
A. 定额的制定与修订
B. 做好原始记录工作
C. 正确选择各种分配方法
D. 材料物资的计量、收发、领退和盘点
E. 成本计划的制订和修订

三、判断题

1. 成本的经济实质是企业在生产经营过程中所耗费的资金的总和。(　　)
2. 成本预测和计划是成本会计最基本的任务。(　　)
3. 成本会计的对象，概括地讲，就是产品的生产成本。(　　)
4. 以已经发生的各项费用为依据，为经济管理提供真实的、可以验证的成本信息资料，是成本会计反映职能的基本方面。(　　)
5. 制定和修订定额，只是为了进行成本审核，与成本计算没有关系。(　　)
6. 产品生产成本是企业为生产产品而发生的各种耗费，包括管理费用、销售费用和财务费用。(　　)
7. 任何一个会计主体只要发生经济行为，就要发生相应的耗费，在会计上就要核算其成本。(　　)



第 2 章

成本核算概述

CHENGBEN HESUAN GAISHU

【学习目标】

1. 了解产品成本核算的原则。
2. 理解费用要素的内容和产品成本的构成项目。
3. 掌握产品成本核算的要求、产品成本核算的一般程序。

【引例】

小佳大学毕业后自主创业开了一家小型面包工厂。2014 年 8 月，购买机器花费 30 000 元(预计能用5年)；支付了半年的房租费用 18 000 元；购买面粉、油、奶粉等材料支付 1 000 元；支付水电费 500 元；计入期间费用的税费 500 元；雇佣了两个职工，月工资共计 8 000 元；而该月总收入 30 000 元。小佳计算了一下，本月亏了 28 000元(由 30 000－30 000－18 000－1 000－500－500－8 000计算得出)。你认为呢？



2.1 成本核算的原则与要求

2.1.1 成本核算的原则

1. 合法性原则

是指计入成本的费用都必须符合法律、法规、制度等的规定。

2. 可靠性原则

包括真实性和可核实性。真实性就是所提供的成本信息与客观的经济事项相一致；可核实性指成本核算资料按一定的原则由不同的会计人员加以核算，都能得到相同的结果。

3. 相关性原则

包括成本信息的有用性和及时性。有用性是指成本核算要为管理当局提供有用的信息，为成本管理、预测、决策服务；及时性是强调信息取得的时间性，及时的信息反馈，可及时地采取措施，改进工作。

4. 重要性原则

对于成本有重大影响的项目应作为重点，力求精确；而对于那些不太重要的琐碎项目，则可以从简处理。

5. 一致性原则

成本核算所采用的方法，前后各期必须一致，以使各期的成本资料有统一的口径，前后连贯，互相可比。

6. 分期核算的原则

企业为了取得一定期间所生产产品的成本，进行分期，分别计算各期产品的成本。

7. 权责发生制原则

应由本期成本负担的费用，无论是否已经支付，都要计入本期成本；不应由本期成本负担的费用，即使在本期支付，也不应计入本期成本。

8. 按实际成本计价的原则

生产所耗用的原材料、燃料、动力要按实际耗用数量的实际单位成本计算、完工产品成本的计算要按实际发生的成本计算。

2.1.2 对生产费用进行合理的分类

对生产费用进行合理的分类是正确计算产品成本的重要条件。制造企业在生产经营过程中发生的耗费是多种多样的，为了正确地进行成本核算，满足企业成本管理的要求，应对种类繁多的生产费用按照一定的标准进行分类。

1. 生产费用按经济内容进行的分类

生产费用按经济内容（性质）进行划分，可以反映企业在一定时期内耗费了哪些经济资

源、数额各是多少，有利于分析和考核各个时期生产费用的结构和支出水平，为企业编制材料采购资金计划提供资料，也为企业和国家计算工业净产值及国民收入提供依据。

生产费用按经济内容（性质）进行划分，可分为劳动对象、劳动手段和活劳动方面的耗费，统称为制造企业生产费用的三大要素。如图 2.1 所示，其具体可分为以下各项费用要素：

（1）外购材料、燃料。是指企业为进行生产而耗用的一切从外部购入的原料、主要材料、辅助材料、半成品、包装物、修理用备件、低值易耗品以及各种燃料，包括液体燃料、气体燃料和固体燃料。

（2）外购动力。是指企业为进行生产而耗用的一切从外单位购入的各种动力，如供电局提供的电力、热力等。

（3）职工薪酬。是指企业为获得职工提供的服务或解除劳动关系而给予的各种形式的报酬或补偿。职工薪酬包括短期薪酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福利。企业提供给职工配偶、子女、受赡养人、已故员工遗属及其他受益人等的福利，也属于职工薪酬。

（4）折旧费。是指企业按照规定方法计提的固定资产折旧费用，但不包括出租固定资产的折旧费。

（5）利息支出。是指企业按规定计入生产费用的借款利息支出减去利息收入后的净额。

（6）税金。是指企业应缴纳并计入管理费用的各种税金，如房产税、印花税、土地使用税、车船使用税等。

（7）其他支出。是指不属于以上各要素的费用支出，如差旅费、办公费、邮电费、租赁费、保险费及诉讼费等。

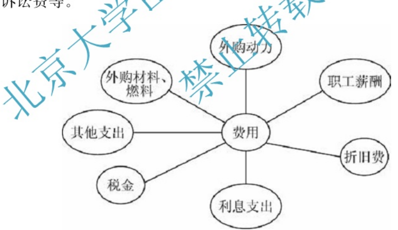


图 2.1　生产费用按经济内容进行的分类

2. 生产费用按经济用途进行的分类

所有企业都应当根据生产经营特点和管理要求，按照成本的经济用途和生产要素内容相结合的原则或者成本性态等设置成本项目。以工业企业为例，一般应设置以下几个成本项目：

（1）直接材料。是指构成产品实体的原材料以及有助于产品形成的主要材料和辅助材料。

（2）直接人工。是指直接从事产品生产的工人的职工薪酬。

（3）制造费用。是指企业为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用，包括企业生产部门(如生产车间)发生的水电费、固定资产折旧、无形资产摊销、管理人员的职工薪酬、劳动保护费、国家规定的有关环保费用、季节性和修理期间的停工损失等。

(4) 燃料和动力。是指直接用于产品生产的燃料和动力。

其中，直接材料、直接人工都属于直接费用，制造费用属于间接费用。企业可根据生产特点和管理要求对上述成本项目做适当调整，对于管理上需要单独反映、控制和考核的费用，以及产品成本中比重较大的费用，应专设成本项目；否则，为了简化核算，不必专设成本项目。

2.1.3 正确划分各种费用的界限

1. 正确划分应否计入成本费用的界限

企业经济活动是多方面的，费用用途也是多种多样的，有的用于生产经营活动，有的则用于非生产经营活动。因而，成本核算时，不能把企业所有的费用支出都计入到成本、费用中，而必须按其用途进行合理的划分，以保证成本费用的真实性、客观性。工业企业在其经济活动中发生的各种耗费，只有用于产品的生产和销售，用于组织和管理生产经营活动，用于筹集生产经营资金的各种费用，才应计入生产经营管理费用。而企业的资本性支出，如购置和建造固定资产、购买无形资产、进行对外投资等以及企业的营业外支出(如固定资产盘亏损失、由于非正常原因发生的停工损失和支付的罚款)等，都不是由于日常的生产经营活动而发生的，均不应计入生产经营管理费用。企业既不应乱挤成本费用，将不属于生产经营管理的费用列入成本、费用，也不得将应计入成本、费用的生产经营管理费用不计入或少计入。将应列入企业生产经营管理费用的费用不予列入，必将导致企业的成本费用虚减、利润虚增，使企业生产耗费用得不到必要补偿，影响企业再生产的顺利进行；反之，如果将非生产经营管理费用乱挤入生产经营管理费用，必将导致企业的成本、费用虚增，利润虚减，影响企业积累和国家财政收入的实现。

2. 正确划分产品成本与期间费用的界限

工业企业的生产费用是在生产产品过程中发生，并由产品成本负担的费用。生产费用最终都要计入产品的生产成本，但它与产品销售收入相配比，只有在产品销售实现时才形成产品销售成本计入企业的损益，而当月投入生产的产品不一定当月就能完工并实现销售。因此，本月发生的生产费用计入产品生产成本，但并不一定都计入当月损益，月末有的可能形成存货而被称为资产。经营管理费用是企业在经营过程中发生的，与一定期间密切相关的，并直接影响其发生期间的损益，因此，经营管理费用作为期间费用，在其发生时不计入产品成本而直接计入当期损益。正确划分生产费用和期间费用的界限，是保证正确计算产品成本和核算各期损益的基础，因此，在成本核算过程中，企业应以费用是否与产品有关，是否计入产品成本为标准，正确划分生产费用与期间费用的界限；如果混淆两者的界限，就会影响成本计算的正确性，影响当期损益计算的正确性，出现虚假费用、虚假成本、虚假盈亏的现象。

3. 正确划分各期的成本界限

成本核算是建立在权责发生制基础上的。因此，为了正确计算产品成本和各月损益，还应将应计入产品成本的生产费用和作为期间费用处理的经营管理费用，在各个月份之间进行划分。在成本核算中，企业应该贯彻权责发生制原则，本月发生应由本月承担的成本、费用都应在本月入账；本月支付，但属于本月和以后各月受益的费用，应分摊计入在本月以及以后各月的费用；本月虽未支付，但本月已受益的成本、费用，应预提计入本月的成本、费

用。企业应依据权责发生制原则和费用的受益原则，要防止任意摊提，人为调节各月成本、费用以及各期损益的错误做法。

4. 正确划分各种产品的成本界限

在生产多种产品的企业，为了分析和考核各种产品成本计划或成本定额的执行情况，还应针对当月发生的应计入成本的各项生产费用，按照受益原则分别计入各种产品的成本。属于某种产品单独发生，能够直接计入该种产品成本的生产费用，应该直接计入该种产品的成本；属于几种产品共同发生，不能直接计入某种产品成本的生产费用，则应采用适当的分配方法，分配计入这几种产品成本。要如实反映各种产品的耗费，不能人为地利用更改分配标准或其他手段，任意调整各种产品之间的成本，如压低可比产品和亏损产品的成本，抬高不可比产品和盈利产品的成本，以达到虚报成本、掩盖利润的目的。

5. 正确划分完工产品和在产品的成本界限

通过上述费用界限的划分，确定了各种产品本月应负担的生产费用。月末计算某种产品的生产成本时，如果该种产品已全部完工，那么这种产品的各项生产费用之和都应全部计入这种完工产品成本；如果该产品都未完工，就应全部计入该种在产品成本；如果该种产品部分完工部分在产，则要将计入这种产品的累计生产费用，采用适当的分配方法在完工产品与在产品之间合理分配，分别计算完工产品成本和月末在产品成本。要防止任意增减在产品数量，提高或降低在产品成本，人为地调节完工产品成本的错误做法。

综上所述，划分费用界限的过程也就是成本、费用的核算过程，费用划分的正确与否，是保证成本、费用正确核算的关键，直接影响产品成本计算的准确性；同时，这也是检查和评价成本、费用核算工作是否正确、合理的重要标准。企业费用界限的划分如图2.2所示。

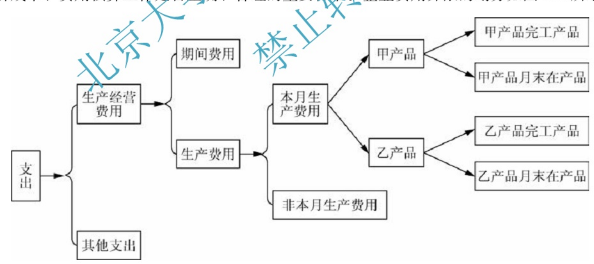


图2.2 企业费用界限的划分



2.2 成本核算的一般程序和账户设置

2.2.1 成本核算的一般程序

成本核算的一般程序是指对企业在生产经营过程中发生的各项生产费用和期间费用，按

照成本核算的要求，逐步进行归集和分配，最后计算出各种产品的生产成本和各项期间费用的基本过程。

成本流程就是对生产过程中发生的各项要素费用，按经济用途归类计入产品成本的过程。根据前述的成本核算要求和生产费用、期间费用的分类，可将成本核算的一般程序归纳如下。

1. 根据成本开支范围规定审核生产费用支出

根据成本开支范围的规定，对各项费用支出进行严格审核，确定应计入产品成本的费用和不应计入产品成本的期间费用。

2. 编制要素费用分配表

对生产中产品所耗用的材料，可以根据领料凭证编制材料费用分配表；对发生的人工费用，可根据产量通知单等产量工时记录凭证编制工资费用分配表等。凡是能直接计入成本计算对象的费用，根据各要素费用分配表可直接计入“基本生产成本”“辅助生产成本”账户及有关明细账户。不能直接计入成本计算对象的费用，先进行归集，计入“制造费用”账户及其有关明细账户。

3. 辅助生产费用的归集和分配

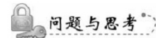
归集在“辅助生产成本”账户及其明细账户的费用，除对完工入库的自制工具等产品的成本转为存货成本外，应按受益对象和所耗用的劳务数量，编制辅助生产费用分配表，据以登记“基本生产成本”“制造费用”等账户及有关明细账户。

4. 制造费用的归集和分配

各基本生产车间的制造费用归集后，应分别不同车间，于月终编制制造费用分配表，分配计入本车间的产品成本中，计入“基本生产成本”账户及其明细账户。

5. 完工产品成本的确定和结转

经过以上费用分配，各成本计算对象应负担的生产费用已全部计入有关的产品成本明细账。如果当月产品全部完工，所归集的生产费用即为完工产品成本；如果全部未完工，则为期末在产品成本；如果只有部分完工，则需要采用一定的方法在完工产品与期末在产品之间进行分配，以确定本期完工产品成本，并将完工验收入库的产成品成本从“基本生产成本”账户及其明细账户结转至“库存商品”账户及有关明细账户。



对于月末既有完工产品又有在产品的产品，是否需要将该种产品的生产费用(月初在产品生产费用与本月生产费用之和)在完工产品与月末在产品之间进行分配?

2.2.2 成本核算的账户设置及账务处理程序

为了核算产品成本，要设置“生产成本”一级账户。为了分别核算基本生产成本和辅助生产成本，还应在该一级账户下，分别设置“基本生产成本”和“辅助生产成本”两个二级账户。为了简化会计核算手续，企业根据需要，也可以将“生产成本”账户分设为“基本生产成本”和“辅助生产成本”两个一级账户。本书是按分设两个一级账户“基本生产成本”和“辅助生产成本”进行阐述的。

1. “基本生产成本”总账账户及其明细账的设立

基本生产是指企业为完成其主要生产目的而进行的产品生产。“基本生产成本”总账账户是为了归集基本生产过程中所发生的各项生产费用和计算基本生产产品成本而设立的。“基本生产成本”借方登记为进行基本生产所发生的各项费用，贷方登记完工入库的产品成本，余额为月末在产品成本。该账户应按产品品种等成本计算对象分设产品成本明细账（或产品成本计算单）账内按成本项目分设专栏用来登记各该产品的月初在产品成本、本月生产费用、本月完工产品成本和月末在产品成本。其格式见表2-1和表2-2。

表2-1 基本生产成本明细账（一）

产品名称：甲产品　　　　车间：第一车间　　　　金额单位：元

摘　　要	产　量	成本项目			合　计
		直接材料	直接人工	制造费用	
月初在产品成本					
分配材料					
分配工资及福利费					
分配制造费用					
本月生产费用合计					
结转完工产品成本					
月末在产品成本					

表2-2 基本生产成本明细账（二）

产品名称：甲产品　　　　车间名称：一车间　　　　金额单位：元

成本项目	月初在产品成本	本月生产费用	生产费用累计	本月完工产品成本		月末在产品成本
				总成本	单位成本	
直接材料						
直接人工						
制造费用						
合　计						

上述基本生产成本明细账中虽然没有标注借方、贷方和余额，但其基本结构不外乎这几个部分：月初在产品成本（系上月所记、为月初借方余额）、本月生产费用（为本月借方发生额，根据本月各种费用分配表登记）、本月完工产品成本（为贷方发生额）、月末在产品成本（为月末借方余额）。

2. “辅助生产成本”总账账户及其明细账的设立

辅助生产指主要为基本生产车间、企业行政管理部门等单位服务而进行的产品生产和劳务供应，例如，工具、模具、修理用备件等产品的生产和修理、运输、供电、供水等劳务的供应等。辅助生产提供的产品生产和劳务供应有时也对外销售和服务，但这不是它的主要目的。为了归集辅助生产部门所发生的辅助生产费用，应设置“辅助生产成本”或“生产成

本——辅助生产成本”科目，按辅助生产车间及其生产的产品、劳务的种类进行明细核算(即辅助生产费用明细账)。

日常发生的各种辅助生产费用，在“辅助生产成本”科目的借方进行归集。需要说明的是，辅助生产车间发生的制造费用，可以直接在“辅助生产成本”科目的借方归集；也可以

通过“制造费用”科目进行，月末再结转到“辅助生产成本”科目的借方。“辅助生产成本”科目的贷方登记完工入库产品的成本和分配转出的劳务费用，期末如有余额在借方，表示辅助生产在产品的成本。该账户应按照辅助生产车间和生产的产品、劳务分设明细账，账中按辅助生产的成本项目或费用项目分设专栏或专行进行明细登记。

另外，为了归集和分配制造费用，应该设立“制造费用”总账账户；为了归集和结转销售费用、管理费用和财务费用，应该分别设立“销售费用”“管理费用”和“财务费用”总账账户；企业如果单独核算废品损失和停工损失，还可以增设“废品损失”“停工损失”总账账户等。

2.2.3　成本核算的账务处理程序

成本核算的账务处理程序实质上表现为整个产品成本形成过程的会计核算步骤，内容非常广泛，因此，需要在讲述成本核算时具体阐述。在讲述成本核算之前，应对成本核算的一般程序先有一个总括的了解，图 2.3 所示为成本核算的账务处理程序。

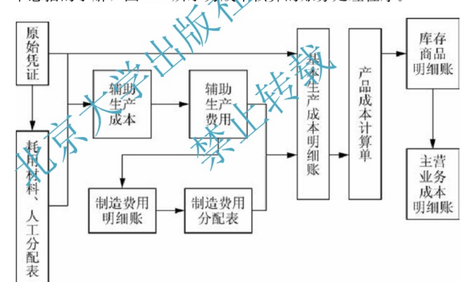


图 2.3　成本核算的财务处理程序

1. 分配要素费用

即分配材料费用、动力费用、工资费用、折旧费用等，它是企业生产经营耗费的源头。

借：基本生产成本/制造费用/辅助生产成本/管理费用/销售费用/财务费用等

　　贷：原材料/应付职工薪酬/累计折旧/应付利息/应交税费/银行存款/库存现金等

2. 分配辅助生产费用

借：基本生产成本/制造费用(基本生产车间)/管理费用/销售费用/财务费用等

　　贷：辅助生产成本

3. 分配基本生产车间的制造费用

借：基本生产成本——××××

　　贷：制造费用(基本生产车间)

4. 将基本生产费用的合计数在完工产品和在产品之间进行分配

月末，如既有完工产品又有未完工产品，所以还需要将归集在“基本生产成本”账户中的生产费用在完工产品和月末在产品之间进行分配，从而核算出完工产品的成本。

5. 计算和结转完工产品成本

借：库存商品

　　贷：基本生产成本

月末，“基本生产成本”账户的借方余额就是在产品成本。



同步测试题

一、单项选择题

1. 下列各项中，属于产品生产成本项目的是(　　)。
   A. 外购动力费用　　B. 制造费用　　C. 工资费用　　D. 折旧费用
2. 为了保证按每个成本计算对象正确地归集应负担的费用，必须将应由本期产品负担的生产费用正确地在(　　)。
   A. 各种产品之间进行分配
   B. 完工产品和在产品之间进行分配
   C. 盈利产品与亏损产品之间进行分配
   D. 可比产品与不可比产品之间进行分配
3. 下列各项中，不计入产品成本的费用是(　　)。
   A. 直接材料费用　　B. 辅助车间管理人员工资
   C. 车间厂房折旧费　　D. 厂部办公楼折旧费
4. 制造费用应分配计入(　　)账户。
   A. “基本生产成本”和“辅助生产成本”
   B. “基本生产成本”和“期间费用”
   C. “生产成本”和“管理费用”
   D. “财务费用”和“营业费用”
5. 正确计算产品成本，应该做好的基础工作是(　　)。
   A. 正确划分各种费用界限　　B. 确定成本计算对象
   C. 建立和健全原始记录　　D. 各种费用的分配

二、多项选择题

1. 管理费用属于(　　)。
   A. 应计入生产经营管理费用的费用
   B. 生产费用
   C. 不计入产品成本的费用

D. 同产品的生产没有直接关系，但与发生的期间相配比

2. 下列各项中，不属于产品生产成本项目的是(　　)。

A. 外购动力　　B. 职工薪酬

C. 折旧费　　D. 直接材料

E. 燃料及动力

3. 下列属于按经济用途分类的费用项目有(　　)。

A. 制造费用　　B. 固定费用

C. 直接材料　　D. 间接费用

4. 间接费用包括(　　)。

A. 车间厂房折旧费用　　B. 机物料消耗

C. 车间管理人员工资　　D. 行政管理人员工资

5. 属于制造业费用要素的有(　　)。

A. 直接材料　　B. 职工福利费

C. 利息净支出　　D. 外购动力

6. 工业企业成本核算的一般程序包括(　　)。

A. 对企业的各项支出、费用进行严格的审核和控制

B. 正确划分各个月份的费用界限，正确核算待摊费用和预提费用

C. 将生产费用在各种产品之间进行分配和归集

D. 将生产费用在本月完工产品与月末在产品之间进行分配和归集

E. 做好定额的制定和修订工作

三、判断题

1. “辅助生产成本”科目期末应无余额。(　　)

2. 生产工人工资和福利费是产品成本项目。(　　)

3. 直接生产费用既可能是直接计入费用，也可能是间接计入费用。(　　)

4. 为了尽可能地符合实际情况，厂内价格应该在年度内经常变动。(　　)

5. “基本生产成本”科目应该按成本计算对象设置明细分类账，账内按成本项目分设专栏或专行。(　　)

6. 企业生产经营的原始记录，是进行成本预测“编制成本计划”进行成本核算的依据。(　　)

7. 为了正确计算产品成本，应该也可能绝对正确地划分完工产品与在产品的费用界限。(　　)



第 3 章

要素的归集和分配

YAOSU DE GUIJI HE FENPEI

【学习目标】

1. 了解各费用要素归集与分配的关系。
2. 理解有关费用各种分配方法的优、缺点和适用范围。
3. 掌握各要素的分配方法和费用分配表的编制方法。

【引例】

华辰公司是一家以加工木材为主的民营中小企业。该公司只有一个生产车间，主要生产门和窗，因为公司较小，分工不细，所以一方面在领木材时基本上从不区分是用于门还是用于窗的生产，另一方面生产工人经常相互替换作业。如果你是这家公司的会计人员，你将如何分配门和窗这两种产品所耗用的材料费和人工费？材料费和人工费在分配时能否采用相同的分配标准？



3.1 材料成本的归集和分配

材料成本包括企业生产经营过程中耗费的原材料、辅助材料、外购半成品、燃料、低值易耗品和包装物等而发生的费用。材料费用的分配，就是按照材料用途把费用计入成本计算对象中去。凡属产品生产直接耗用的材料费用应尽可能直接计入有关产品的成本，直接计入“基本生产成本”账户的“直接材料”成本项目；凡是几种产品共同耗用的材料费用，在领用时无法确定每种产品的耗用量，则需要按照一定的标准在各种产品之间进行分配，然后分别计入各有关产品的“直接材料”成本项目。对于生产车间中几种产品共同耗用的辅助材料、机物料等，不能视为直接材料费用，对这部分费用，先按照发生地点归集，列为综合性的制造费用，再分配计入有关产品成本。

3.1.1 原材料费用的归集和分配

原材料费用分配的关键是选择分配标准，一般可以按照产品的重量、体积分配，在材料消耗定额比较准确的情况下，原材料费用可以按照产品的材料定额消耗量的比例或材料定额费用的比例分配。

1. 材料定额耗用量比例法

实用材料定额耗用量比例法计算分配的步骤如下：

（1）计算各种产品原材料定额消耗量。

（2）计算单位原材料定额消耗量应分配原材料实际消耗量(即原材料消耗量分配率)。

（3）计算出各种产品应分配的原材料实际消耗量。

（4）计算出各种产品应分配的原材料实际费用。

具体计算公式为：

某种产品原材料定额消耗量＝该种产品实际产量×单位产品原材料定额消耗量

原材料消耗量分配率＝原材料实际消耗总量÷各种产品原材料定额消耗量之和

某种产品应分配的原材料实际消耗量＝该种产品的原材料定额消耗量×原材料消耗量分配率

某种产品应分配的实际原材料费用＝该种产品应分配的原材料实际消耗量×材料单价

【例 3-1】 某企业生产甲、乙两种产品，共同耗用某种原材料，耗用量无法按产品划分。单件产品原材料消耗定额：甲产品 30 千克，乙产品 24 千克。产量：甲产品 200 件，乙产品 100 件。甲、乙两种产品发生原材料共计 21 000 千克，每千克 10 元。

要求：按原材料定额消耗量比例分配计算甲、乙产品的原材料费用。

甲产品原材料定额消耗量＝30×200＝6 000(千克)

乙产品原材料定额消耗量＝24×100＝2 400(千克)

原材料耗用量分配率＝21 000÷(6 000＋2 400)＝2.5

甲产品应分配的原材料数量＝2.5×6 000＝15 000(千克)

乙产品应分配的原材料数量＝2.5×2 400＝6 000(千克)

甲产品应分配的材料费用＝15 000×10＝150 000(元)

乙产品应分配的材料费用＝6 000×10＝60 000(元)

2. 材料定额费用比例法

实用材料定额共用比例法计算分配的步骤如下：

(1) 计算各种产品原材料定额费用。

(2) 计算单位原材料定额费用应分配原材料实际费用(即原材料费用分配率)。

(3) 计算出各种产品应分配的原材料实际费用。

具体计算公式为：

某种产品原材料定额费用＝该种产品实际产量×单位产品原材料费用定额

原材料费用分配率＝各种产品原材料实际费用总额÷各种产品原材料定额费用总额

某种产品应分配的实际原材料费用＝该种产品原材料定额费用×原材料费用分配率

企业在生产活动中耗用的材料费用，是根据领退料凭证，按照材料的用途归集和分配的。对于应计入产品成本的工业生产用料，应按照产品品种和成本项目归集和分配；用于构成产品实体的原料及主要材料和有助于产品形成的辅助材料，计入“基本生产成本”账户及所属明细账的“直接材料”项目；用于生产的燃料，计入“基本生产成本”账户及其所属明细账“燃料和动力”项目；用于维护生产设备和管理生产的各种材料，先在“制造费用”账户予以归集，然后分配转入“基本生产成本”账户及其所属明细账的“制造费用”项目。对于不应计入产品成本而属于期间费用的材料费用，应计入“管理费用”“销售费用”账户；对于用于购建固定资产、其他资产方面的材料费用，应计入有关的资产价值，不得列入产品成本或期间费用。

在实际工作中，材料费用的分配一般是通过材料费用分配表进行的，这种分配表应该按照材料的用途和材料的类别，根据归类后的凭证编制。如果材料按计划成本核算，还应分配材料成本差异。

【例3-2】 文华公司××年8月份发料情况见表3-1。

表3-1 发出材料明细表

××年8月　　　　金额单位：元

材料类型	发料数量	单位成本	用　　途
原材料	200千克	600	甲产品生产用
原材料	126千克	1 000	甲、乙两种产品公用
燃料	120千克	60	锅炉车间100千克，机修车间20千克
燃料	20千克	60	基本生产车间用
燃料	10千克	60	管理部门用
辅助材料	200千克	40	基本生产车间用
修理用备件	50只	6	基本车间修理用

该企业投产甲产品140件、乙产品140件，单耗原材料定额分别为2.5千克、3.5千克，据此编制的原材料费用分配表见表3-2。

表 3-2 原材料费用分配表

××年8月 金额单位：元

应借账户		成本或费用项目	间接计入			直接计入	合 计
			耗用材料/千克	分配率	分配额		
基本生产成本	甲产品	直接材料	350		52 500	120 000	172 500
	乙产品	直接材料	490		73 500		73 500
	小 计		840	150	126 000		246 000
辅助生产成本	锅炉车间	材料费				6 000	6 000
	机修车间	材料费				1 200	1 200
	小 计					7 200	7 200
制造费用	基本生产车间	修理费				300	300
		机物料消耗				9 200	9 200
		小 计				9 500	9 500
管理费用		机物料消耗				600	600
合 计					126 000	137 300	263 300

根据材料费用分配表编制会计分录，据以登记有关的总账和明细账。会计分录如下：

借：基本生产成本——甲产品 172 500
　　　　　　　　——乙产品 73 500
　　辅助生产成本——锅炉车间 6 000
　　　　　　　　——机修车间 1 200
　　制造费用 9 500
　　管理费用 600
　　贷：原材料 263 300

问题与思考

表3-3是某有限公司11月份的领料单。你知道表格里的单价和金额如何计算吗？

表 3-3 3.0营养煲领用材料明细表

金额单位：元

规格型号	材料名称	数 量	单 价	金 额
CYXB3FC3—01	锅盖	480		
CYXB3FC3—02	手柄	480		
CYXB3FC3—03	锅身	480		
CYXB3FC3—04	数码IMD面板	480		
CFXB3A	电源线	480		
GB/T 871—1	扁圆头铆钉	1 920		
	合 计			

3.1.2 燃料费用的分配核算

燃料也属于材料，假如企业在生产产品的过程中消耗的燃料数量较多，可以单独设置“燃料”总账科目，并在产品成本明细账中单独设置“燃料及动力”成本项目，用以归集和分配所发生的燃料费用。假如所消耗的燃料数量不多，可以将燃料并入“原材料”账户核算。

和材料费用一样，燃料费用也是按用途进行分配的：直接用于产品生产的材料费用计入各种产品成本明细账的“燃料及动力”成本项目，假如是生产一种产品发生的材料费用，可直接计入该产品成本明细账的“燃料及动力”成本项目，此时的燃料费用属于直接计入费用。假如是生产几种产品共同发生的燃料费用，可分配计入各种产品成本明细账的“燃料及动力”成本项目，此时的材料费用属于间接计入费用。

间接计入的燃料费用在各种产品之间的分配可以采用燃料定额耗用量分配法、燃料定额费用分配法、重量比例分配法、实际产量分配法、产品体积分配法等。

【例3-3】 文华公司××年8月份生产的甲、乙两种产品本月共发生燃料费用40 000元，共生产甲产品2 000件、乙产品6 000件，甲产品燃料费用定额为8元，乙产品燃料费用定额为4元。

按燃料定额费用分配计算甲、乙产品应负担的燃料费用如下：

(1) 燃料费用分配率＝40 000÷(2 000×8＋6 000×4)＝1

(2) 甲产品应分摊的燃料费用＝2 000×8×1＝16 000(元)

(3) 乙产品应分摊的燃料费用＝6 000×4×1＝24 000(元)

另外，辅助生产车间耗用燃料3 800元，其中锅炉车间耗用2 800元，机修车间耗用1 000元，据此编制的燃料费用分配表见表3-4。

表3-4 燃料费用分配表

××年8月 金额单位：元

应借账户		成本或费用项目	间接计入			直接计入	合计
			耗用材料/千克	分配率	分配额		
基本生产成本	甲产品	燃料及动力	16 000		16 000		16 000
	乙产品	燃料及动力	24 000		24 000		24 000
	小计		40 000	1	40 000		40 000
辅助生产成本	锅炉车间	燃料				2 800	2 800
	机修车间	燃料				1 000	1 000
	小计					3 800	3 800
合计					40 000	3 800	43 800

根据材料费用分配表编制会计分录，据以登记有关的总账和明细账。会计分录如下：

借：基本生产成本——甲产品 16 000
　　　　　　　　——乙产品 24 000
　　辅助生产成本——锅炉车间 2 800
　　　　　　　　——机修车间 1 000
　贷：燃料 43 800

3.1.3 低值易耗品费用的分配核算

低值易耗品是指不作为固定资产核算的各种用具物品，如工具、管理用具、玻璃器皿以及在经营过程中周转使用的包装容器等。低值易耗品在使用过程中价值会逐渐减少，这减少的价值应根据其预计的使用期采用摊销的方法计入有关成本费用账户。

1. 一次摊销法

采用这种方法是在低值易耗品领用时，将其价值一次转作生产费用或有关支出，计入当期损益，作为当期收入的抵减数。这是一种简便的核算方法，低值易耗品的价值是在使用过程中逐渐消耗的，并不是使用一次就消耗了全部价值。因此，一次摊销法适用于单位价值较低或使用期限较短、容易损坏、破碎，而且一次领用不多的低值易耗品。正因为它的价值较低，数量不多，所以一次全部计入当期的成本费用也不会对本期的利润造成太大的影响。

2. 五五摊销法

采用这种方法在领用时按低值易耗品价值的50%进行摊销，报废时，摊销其余的50%价值；然后再注销在用低值易耗品的价值和已摊销的低值易耗品摊销额。五五摊销法需设置在库低值易耗品、在用低值易耗品、低值易耗品摊销3个明细科目。

【例3-4】 某企业采用五五摊销法对在用低值易耗品进行核算。某车间领用库存新低值易耗品一批，实际成本为2 000元。

领取低值易耗品时，作会计分录：

借：周转材料——低值易耗品——在用低值易耗品　　2 000

　　贷：周转材料——低值易耗品——在库低值易耗品　　2 000

在领取时摊销价值的50%时，作会计分录：

借：制造费用　　1 000

　　贷：周转材料——低值易耗品——低值易耗品摊销　　1 000

【例3-5】 某车间本月报废工具一批，实际成本800元，报废回收残料作价40元。

报废工具残料交库存后，根据收料凭证作会计分录：

借：原材料　　40

　　制造费用　　360

　　贷：周转材料——低值易耗品——低值易耗品摊销　　400

要注销在用低值易耗品的成本和摊销额，作会计分录：

借：周转材料——低值易耗品——低值易耗品摊销　　800

　　贷：周转材料——低值易耗品——在用低值易耗品　　800

企业应根据不同低值易耗品的具体特点选用适当的摊销方法，以客观地反映产品成本。在实际工作中，低值易耗品费用的分配也可通过编制低值易耗品分配表进行。

【例3-6】 文华公司××年8月份生产甲产品领用专用工具一批，价值800元，采用一次摊销法；基本生产车间报废生产工具一批，价值3 000元，残值收入100元，采用五五摊销法；锅炉车间领用劳保用品878元，机修车间领用劳保用品383元，采用一次摊销法。据此编制的低值易耗品费用分配表见表3-5。

表 3-5　低值易耗品费用分配表

××年 8 月　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　金额单位：元

应借账户		成本或费用项目	摊销方法	领用额	报废额	残　值	摊销额
基本生产成本	甲产品	直接材料	一次摊销法	800			800
辅助生产成本	锅炉车间	机物料消耗	一次摊销法	878			878
	机修车间	机物料消耗	一次摊销法	383			383
	小　计						1 261
制造费用	基本生产车间	低值易耗品摊销	五五摊销法	3 000	1 500	100	1 400
合　　计							3 461

根据低值易耗品费用分配表编制会计分录，据以登记有关的总账和明细账。会计分录如下：

借：基本生产成本——甲产品　　800
　　辅助生产成本——锅炉车间　　878
　　　　　　　　——机修车间　　383
　　制造费用　　1 400
　　原材料　　100
　　贷：周转材料——低值易耗品　　3 561

3.1.4　包装物费用的分配核算

包装物是指为包装产品而储备的各种包装容器，如桶、箱、瓶、坛、袋等用于储存和保管产品的材料。包装物费用需区别不同使用方式进行分配：生产领用包装物，应计入“基本生产成本”账户；随同包装产品出售的，如不单独计价则计入“销售费用”账户，如单独计价计入“其他业务成本”账户。



3.2　外购动力费用核算

外购动力费用是指企业在生产经营、管理过程中耗用的从外部购进的各种动力，本企业自产的动力不包括在内。

外购动力费用应按用途和使用部门分配，在有仪表记录的情况下，应根据仪表所示耗用动力的数量以及动力的单价计算；在没有仪表的情况下，可按生产工时比例、机器工时比例、定额耗电量比例分配。

外购动力费用分配时，可编制动力费用分配表，据以进行明细核算和总分类核算。直接用于产品生产的动力费用，列入“燃料和动力”成本项目，计入“基本生产成本”科目及其明细账；属于照明、取暖等用途的动力费用，则按其使用部门分别计入“制造费用”“管理费用”等科目。

【例 3-7】　文华公司××年 8 月份耗用外购电力费用共 72 500 度，每度电 1.2 元。其中，基本生产车间生产甲、乙产品耗电 40 000 度，锅炉车间耗电 20 000 度，机修车间耗电

10 000 度，基本生产车间照明用电 1 000 度，管理部门用电 1 500 度。文华公司对产品生产用电按机器功率时数在两种产品间进行分配，甲、乙两种产品的机器功率时数分别为 7 000 小时和 3 000 小时。根据上述资料编制的外购动力费用分配表见表 3-6。

表 3-6 外购动力费用分配表

××年 8 月　　　　金额单位：元

应借账户		成本或费用项目	耗用电量分配			每度电费	合 计
			机械时数/小时	分配率	分配量/度		
基本生产成本	甲产品	燃料及动力	7 000		28 000		33 600
	乙产品	燃料及动力	3 000		12 000		14 400
	小 计		10 000	4	40 000		48 000
辅助生产成本	锅炉车间	动力费			20 000		24 000
	机修车间	动力费			10 000		12 000
	小 计				30 000		36 000
制造费用	基本生产车间	水电费			1 000		1 200
管理费用		水电费			1 500		1 800
合 计					72 500	1.2	87 000

根据外购动力费用分配表编制会计分录，据以登记有关的总账和明细账。会计分录如下：

借：基本生产成本——甲产品　　33 600
　　　　　　　　——乙产品　　14 400
　　辅助生产成本——锅炉车间　　24 000
　　　　　　　　——机修车间　　12 000
　　制造费用　　1 200
　　管理费用　　1 800
　　贷：应付账款　　87 000

问题与思考

表 3-7 至表 3-9 是某有限公司 3 月份的支付的电费。你知道表格里的单价和金额如何计算吗？

表 3-7 ××市电力局普通用户电费专用

发票联　　出票日期 20××年 3 月 2 日

发票号码 00312355

单位名称	某有限公司		地 址	××市××区××路××号		
户 名	6000014489		区页码	417049	电话号码	85076638
表 号	电表编码	本期示数	上期示数		倍 率	电量(kW·h)
A021127650		771.9	571.9		60	12 000

续表

有功铜损	有功铁损	有功合计	无功铜损	无功铁损	无功合计	高峰电量	低谷电量	平段电量
173	794	12 000	0	0	0	0	0	0
受电容量	核定需量	需量示数	实际需量	超核需量	暂停容量	暂停天数	退补电费	预收电费
160	0	0	0	0	0	0	0.008	0
非计费项目	计费数量	定量比	单位	单价	金额			
非工业	12 000	0	kW·h	0.854	10 248.00			
合　计					10 248.00	本次调尾：0.008		
合计金额（大写）	壹万零贰佰肆拾捌元整							

复核员：　　　　收费员：　　　　操作员：　　　　收款单位（盖章）：

表 3-8　20××年 1 月用电分配表

金额单位：元

部　门	用电量	单　价	金　额
仓库及检验	300		
行政管理部门	1 200		
销售部门	340		
一车间	1 320		
二车间	1 400		
合　计	4 560		

表 3-9　20××年 2 月用电分配表

金额单位：元

部　门	用电量	单　价	金　额
仓库及检验	560		
行政管理部门	2 300		
销售部门	450		
一车间	1 920		
二车间	2 210		
合　计	7 440		



3.3　职工薪酬核算

职工薪酬是指企业为获得职工提供的服务而给予各种形式的报酬以及其他相关支出。职

工薪酬不仅包括企业一定时期支付给全体职工的劳动报酬总额，而且包括按照工资的一定比例计算并计入成本费用的其他相关支出，具体包括：职工工资、奖金、津贴和补贴；职工福利费；医疗保险费、养老保险费、失业保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费；住房公积金；工会经费和职工教育经费；非货币性福利；因解除与职工的劳动关系给予的补偿；其他与获得职工提供的服务相关的支出。

3.3.1 工资费用的分配核算

企业将应付给职工的工资，按照职工的工作岗位，分配给有关的受益对象。其中，从事产品生产的工人工资，计入产品的生产成本(即基本生产成本或生产成本科目)；车间管理人员的工资，先计入“制造费用”科目，月末再分配计入产品成本；企业行政管理人员的工资，计入“管理费用”科目，月末结转“本年利润”科目；从事辅助生产的工人工资，计入“辅助生产成本”科目；工程建设人员的工资计入工程成本，即计入“在建工程”科目等。

1. 计时工资形式下的工资分配

在计时工资形式下，如果车间只生产一种产品，则生产该产品的工人工资可直接计入该产品成本；如果车间生产多种产品，则生产工人工资应按一定的分配标准分配计入各种产品成本。通常采用生产工时(实际或定额)作为分配标准。

【例3-8】 假定某企业一车间生产甲、乙两种产品，8月份生产工人的计时工资为185 000元，甲、乙两种产品的工时定额分别为10小时、18小时，8月份两种产品的实际产量分别为200件、300件。

按两种产品定额工时比例分配工资费用如下：

(1) 生产工资分配率＝185 000÷(200×10＋300×18)＝25

(2) 甲产品应负担的工资费用＝200×10×25＝50 000(元)

(3) 乙产品应负担的工资费用＝300×18×25＝135 000(元)

2. 计件工资形式下的工资分配

在计件工资形式下，生产工人的计件工资可直接计入产品成本，而其他工资项目也要按上述办法分配计入各种产品成本。

【例3-9】 文华公司××年8月份为生产甲、乙两种产品支付生产工人工资24 000元，锅炉车间生产工人工资7 800元，机修车间生产工人工资4 600元，基本生产车间管理人员工资6 200元，企业行政管理部门人员工资10 400元。文华公司对生产工人工资按照甲、乙两种产品的生产工时比例进行分配，甲、乙两种产品的生产工时分别为3 200小时和1 800小时。根据上述资料编制的工资费用分配表见表3-10。

表3-10 工资费用分配表

××年8月　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　金额单位：元

应借账户		成本或费用项目	间接计入			直接计入	合　计
			生产工时	分配率	分配额		
基本生产成本	甲产品	直接人工	3 200		16 000		16 000
	乙产品	直接人工	1 800		9 000		9 000
	小　计		5 000	5	25 000		25 000

续表

应借账户		成本或费用项目	间接计入			直接计入	合　计
			生产工时	分配率	分配额		
辅助生产成本	锅炉车间	人工费				7 800	7 800
	机修车间	人工费				4 600	4 600
	小　计					12 400	12 400
制造费用	基本生产车间	人工费				6 200	6 200
管理费用		人工费				10 400	10 400
合　计					24 000	29 000	54 000

根据工资费用分配表编制会计分录，据以登记有关的总账和明细账。会计分录如下：

借：基本生产成本——甲产品　　16 000
　　　　　　　　——乙产品　　9 000
　　辅助生产成本——锅炉车间　　7 800
　　　　　　　　——机修车间　　4 600
　　制造费用　　6 200
　　管理费用　　10 400
　　贷：应付职工薪酬——工资　　54 000

3.3.2 其他职工薪酬的分配

对于具有明确计提标准的职工福利，企业应当按照规定的计提标准，计量企业承担的职工薪酬义务和计入成本费用的职工薪酬，比如医疗保险费、养老保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费、住房公积金、工会经费和职工教育经费等；对于国家(包括省、市、自治区政府)相关法律、法规没有明确规定计提基础和计提比例的职工薪酬，企业应当根据历史经验数据和自身实际情况，计算确定应付职工薪酬金额和应计入成本费用的薪酬金额。

【例 3-10】 承【例 3-9】，文华公司××年 8 月份的职工福利费按照工资总额的 14%计提。据此编制的职工福利费用分配表见表 3-11。

表 3-11　职工福利费用分配表

××年 8 月　　　　金额单位：元

应借账户		成本或费用项目	工资总额	职工福利费(计提比例 14%)
基本生产成本	甲产品	直接人工	16 000	2 240
	乙产品	直接人工	9 000	1 260
	小　计		25 000	3 500
辅助生产成本	锅炉车间	福利费	7 800	1 092
	机修车间	福利费	4 600	644
	小　计		12 400	1 736

续表

应借账户		成本或费用项目	工资总额	职工福利费(计提比例 14%)
制造费用	基本生产车间	福利费	6 200	868
管理费用		福利费	10 400	1 456
合　计			54 000	7 560

根据职工福利费用分配表编制如下会计分录：

借：基本生产成本——甲产品　　2 240
　　　　　　　　——乙产品　　1 260
　　辅助生产成本——锅炉车间　　1 092
　　　　　　　　——机修车间　　644
　　制造费用　　868
　　管理费用　　1 456
　　贷：应付职工薪酬——福利费　　7 560



3.4　折旧费用的核算

由于折旧费用在产品成本中所占的比重不大，所以一般都把它作为间接费用处理，按它的经济用途和使用地点计入有关的费用。例如：基本生产车间所使用的固定资产折旧费用，应计入“制造费用”明细账中的折旧费项目；辅助生产车间所使用的固定资产折旧费用，应计入“辅助生产费用”明细账有关项目；企业行政部门所使用的固定资产折旧费，应计入“管理费用”明细账中的折旧费项目；销售部门所使用的固定资产折旧费，应计入“销售费用”明细账中的有关项目。

如果企业是生产单一品种的产品，其发生的所有费用则全部都由该种产品承担，成本项目可按费用的经济内容设置。一切费用在这种情况下，都是直接计入费用，所以折旧费用可直接计入“基本生产成本”明细账中的“折旧费”成本项目。

对于现代化技术密集型企业来看，折旧费用在产品成本中所占的比重会越来越大。在这种情况下，折旧费用也可以作为单独的成本项目列示，如果企业、车间只生产一种产品，可将折旧费用直接计入“生产成本”明细账“折旧费”项目；如果企业、车间生产多种产品，则可按机器工时比例将折旧费在各种产品之间进行分配后计入“生产成本”明细账。

而对于车间、部门折旧费用的归集和分配，通常是采用折旧分配表的形式进行的，其格式见表 3-12。

【例 3-11】 文华公司××年 8 月份固定资产折旧费用有关资料及各有关部门分配的折旧费用见表 3-12。

表 3-12　固定资产折旧分配表

××年 8 月　　　　金额单位：元

应借账户	部　门	上月计提折旧额	上月增加折旧额	上月减少折旧额	本月折旧额
制造费用	基本生产车间	8 000	2 000	1 200	8 800

续表

应借账户	部　门	上月计提折旧额	上月增加折旧额	上月减少折旧额	本月折旧额
辅助生产成本	锅炉车间	1 850	160	110	1 900
	机修车间	2 475	100	500	2 075
	小　计	4 325	260	610	3 975
管理费用	行政管理部门	2 800	340	140	3 000
合　　计		15 125	2 600	1 950	15 775

据此编制会计分录如下：

借：制造费用　　8 800
　　辅助生产成本——锅炉车间　　1 900
　　　　　　　　——机修车间　　2 075
　　管理费用　　3 000
　　贷：累计折旧　　15 775



3.5　其他费用的核算

广义的其他费用是指除了本章以上所述的各成本费用以外的要素费用，具体包括邮电费、租赁费、印刷费、图书报纸杂志资料费、办公用品费、排污费、试验检验费、保险费等。这些费用有的是产品成本的组成部分，有的则应计入期间费用等，其中属于产品成本的组成部分，虽然应计入产品成本，但未专门设置相应的成本项目。因此，在发生这些费用时，应该按照发生的车间、部门和用途进行归类，分别计入“制造费用”“辅助生产成本”“管理费用”“财务费用”及“销售费用”等科目。

【例 3-12】 文华公司××年 8 月份其他费用资料及分配数额见表 3-13。

表 3-13　其他费用分配表

××年 8 月　　　　金额单位：元

应借账户	部　门	成本或费用项目	金　额	备　注
制造费用	基本生产车间	办公费	860	
		保险费	3 980	
		其　他	2 462	
		小　计	7 302	
辅助生产成本	锅炉车间	办公费	420	
		保险费	1 210	
		其　他	2 200	
		小　计	3 830	
	机修车间	办公费	328	
		保险费	462	
		其　他	1 708	
		小　计	2 498	

续表

应借账户	部　门	成本或费用项目	金　额	备　注
管理费用	行政管理部门	办公费	3 640	
		保险费	4 263	
		其　他	3 864	
		小　计	11 767	
合　　计			25 397	

据此编制会计分录如下：

借：制造费用　　7 302
　　辅助生产成本——锅炉车间　　3 830
　　　　　　　　——机修车间　　2 498
　　管理费用　　11 767
　　贷：银行存款　　25 397





同步测试题

一、单项选择题

1. 能直接计入“基本生产成本”账户的材料费用是(　　)。
   A. 生产产品领用的外购材料　　B. 生产车间管理领用的材料
   C. 辅助生产领用的材料　　D. 行政管理部门领用的材料
2. 下列各项工资及福利费不能计入产品生产成本的是(　　)。
   A. 基本生产车间管理人员的工资及福利费
   B. 辅助生产车间人员的工资及福利费
   C. 行政管理部门人员的工资及福利费
   D. 生产某种产品人员的工资及福利费
3. 几种产品共同耗用的原材料费用，应采用的分配方法是(　　)。
   A. 计划成本分配法　　B. 材料定额费用比例分配法
   C. 工时比例分配法　　D. 代数分配法
4. 生产产品领用的一次性摊销的专用工具应计入(　　)项目。
   A. “直接材料”　　B. “辅助生产费用”
   C. “制造费用”　　D. “销售费用”

二、多项选择题

1. 计入产品成本的材料成本包括生产过程中耗用的(　　)。
   A. 原材料及辅助材料　　B. 外购半成品及设备配件
   C. 燃料　　D. 低值易耗品及包装物
2. 计入产品成本的各种材料费用，按照其用途，应计入(　　)账户的借方。
   A. “管理费用”　　B. “制造费用”
   C. “生产成本”　　D. “销售费用”

3. 计入产品成本的工资费用包括（　　）。

A. 生产工人的工资

B. 生产部门管理人员的工资

C. 生产工人与生产部门管理人员的福利费

D. 生产部门职工食堂炊事员的工资

4. 下列固定资产中应提折旧的有（　　）。

A. 未使用的建筑物　　B. 土地

C. 当月减少的固定资产　　D. 以经营租赁方式租入的固定资产

三、判断题

1. 生产车间耗用的材料，全部计入“直接材料”成本项目。（　　）

2. 车间领用的材料在产品完工时，如有余料，应填制退料凭证及时退回仓库。对于下月需要继续耗用的材料，为了简化领料、退料手续，可以办理“假退料”手续。（　　）

3. 核算外购动力费用，企业一般是通过“银行存款”账户核算。（　　）

4. 多种产品共同耗用的原材料费用，按“材料定额耗用量比例”与“材料定额费用比例”分配，由于分配率不同，其分配结果也不相同。（　　）

5. 企业生产耗用的外购动力和燃料量不大，占产品成本的比例较小时，可以不单独设置成本项目而直接计入“直接材料”项目。（　　）

6. 生产企业发放给职工的工资应分别计入“产品成本”和“期间费用”。（　　）

四、实训题

1. 某企业生产甲、乙两种产品，本月两种产品共领用主要材料 12 375 千克，单价 30 元，共计 371 250 元。本月投产甲产品 850 件，乙产品 1 050 件，甲产品的材料消耗定额为 20 千克，乙产品的材料消耗定额为 10 千克。

要求：按材料定额耗用量比例分配材料费用。

2. 某工业企业某月发生动力费用 7 600 元，通过银行支付，月末查明各车间、部门耗电度数为：基本生产车间耗电 5 000 度，其中车间照明用电 500 度；辅助生产车间耗电 2 000 度，其中车间照明用电 300 度；企业管理部门耗电 600 度。

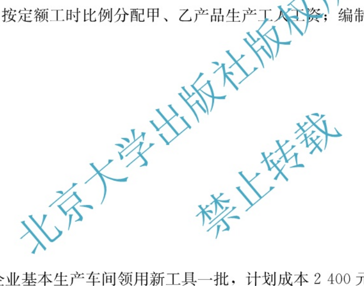
要求：

（1）按所耗电度数分配电力费用，A、B 产品按生产工时分配电费。A 产品生产工时为 3 000小时，B 产品生产工时为 2 000 小时。

(2) 编制该月支付与分配外购电费的会计分录(注：该企业基本车间明细账不设“燃料及动力费”成本项目；辅助车间不设“制造费用”明细账；所编分录列示到成本项目)。

3. 某企业根据某月份工资结算凭证汇总的工资费用为：基本生产车间生产甲、乙两种产品，生产工人的计时工资共计 39 200 元，行政管理部门管理人员工资 2 840 元。甲产品完工数量为 10 000 件，乙产品完工数量为 8 000 件。单位产品工时定额：甲产品 2.5 小时，乙产品 3 小时。

要求：按定额工时比例分配甲、乙产品生产工人工资；编制工资分配的会计分录。



4. 某企业基本生产车间领用新工具一批，计划成本 2 400 元，同时报废一批工具，其计划成本 1 800 元，该批工具的残料估价 80 元交材料仓库。该企业低值易耗品采用五五摊销法进行摊销。本月低值易耗品成本差异率为-2%。

要求：编制相应的会计分录。

第 4 章

辅助生产费用的归集和分配

FUZHU SHENGCHAN FEIYONG DE GUIJI HE FENPEI



【学习目标】

1. 了解辅助生产的含义和辅助生产费用的归集。
2. 理解辅助生产费用各种分配方法的优、缺点和适用范围。
3. 掌握辅助生产费用各种分配方法的运用。

【引例】

建兴公司的主要业务是生产空调，该公司设有 4 个生产部门：零配件生产车间、装配车间、供电车间和维修车间。其中，供电车间和维修车间不对外提供劳务，主要针对全公司内部提供劳务；同时，供电车间和维修车间之间也相互提供劳务。小王和小李是该公司的两名会计人员，小王提出为了简化核算工作，供电车间和维修车间之间提供的劳务可以不予以考虑；小李则认为供电车间和维修车间之间提供的劳务如果完全不考虑会影响到计算的准确性，应该将供电车间和维修车间之间提供的劳务先进行交互分配，再统一对外进行分配。假如你是这家公司的会计主管，你会采用什么方法？



4.1 辅助生产费用的归集

辅助生产指的是为基本生产或管理活动提供内部服务而进行的产品生产和劳务供应。有的只生产一种产品或提供一种劳务，如供电、供气、运输等辅助生产；有的则生产多种产品或提供多种劳务，如从事工具、模具备件的制造以及机器设备的修理等辅助生产。企业辅助生产部门在产品生产和劳务供应过程中发生的各种耗费，构成了这些产品或劳务的成本，而对于耗用这些产品或劳务的基本生产、内部管理、专职销售等部门来说，其产品或劳务的成本又构成一种费用，即辅助生产费用。由于辅助生产部门的主要生产任务是为企业基本生产和内部管理提供内部服务，很少有产品或劳务直接对外出售，所以其产品或劳务的成本(即辅助生产费用)必须由耗用这些产品或劳务的基本生产、内部管理、专职销售等部门来承担。将企业一定时期内发生的各项辅助生产费用采用合理的方法分配给相关耗用部门，是企业准确计算主要产品或主要劳务成本的前提。

为了归集所发生的辅助生产费用，应设置“辅助生产成本”或“生产成本——辅助生产成本”科目，按辅助生产车间及其生产的产品、劳务的种类进行明细核算。

在只生产一种产品或只提供一种劳务的辅助生产车间，应按车间分别设置“辅助生产成本”明细账，在账内按规定的成本项目设置专栏；在生产多种产品或提供多种劳务的辅助生产车间，除了要按车间分别设置“辅助生产成本”明细账外，还应按各种产品或劳务分别开设“成本计算单”科目。辅助生产车间当月发生的直接材料、直接人工等直接成本项目的费用，应分别根据材料费用分配表、职工薪酬分配表和有关凭证，计入“辅助生产成本”账户及其明细账的借方。

其他费用可在“制造费用——辅助生产车间”明细账中进行核算，月末再转入“辅助生产成本”账户，并采用适当的分配标准，分配计入有关产品或劳务成本计算单中。一般来说，如果辅助生产车间规模较小，制造费用很少，而且辅助生产车间不对外提供产品或劳务时，为了简化核算工作，辅助生产车间的制造费用也可以不通过“制造费用”账户单独归集，而直接计入“辅助生产成本”账户。第3章中文华公司的例子就是采用这种方法，现将该例中辅助生产成本归集到明细账中的具体数据列表，见表4-1和表4-2。

表4-1 辅助生产成本明细账

车间名称：锅炉车间　　　　金额单位：元

××年		凭证号数	摘　要	材料费	燃料及动力	人工费	折旧费	办公费	保险费	机物料消耗	其　他	合　计
月	日											
8	31	略	材料费用分配表	6 000								6 000
	31		燃料费用分配表		2 800							2 800
	31		低值易耗品费用分配表							878		878
	31		外购动力费用分配表		24 000							24 000
	31		职工薪酬费用分配表			8 892						8 892

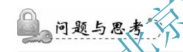
续表

××年		凭证号数	摘　要	材料费	燃料及动力	人工费	折旧费	办公费	保险费	机物料消耗	其　他	合　计
月	日											
	31		折旧费用分配表				1 900					1 900
	31		其他费用分配表					420	1 210		2 200	3 830
	31		待分配费用合计									48 300

表 4-2　辅助生产成本明细账

车间名称：机修车间　　　　金额单位：元

××年		凭证号数	摘　要	材料费	燃料及动力	人工费	折旧费	办公费	保险费	机物料消耗	其　他	合　计
月	日											
8	31	略	材料费用分配表	1 200								1 200
	31		燃料费用分配表		1 000							1 000
	31		低值易耗品费用分配表							383		383
	31		外购动力费用分配表		12 000							12 000
	31		职工薪酬费用分配表			5 244						5 244
	31		折旧费用分配表				2 075					2 075
	31		其他费用分配表					328	462		1 708	2 498
	31		待分配费用合计									24 400



由于辅助生产车间提供的可能是产品，也可能是劳务，所以核算的方法也不太一样。若提供的是产品，其核算同基本生产车间的产品；若提供的是劳务，则应根据辅助生产车间所提供的产品或劳务的数量及其受益单位和程序等情况的不同采用适当的方法进行分配。你认为这种说法是否正确？为什么？



4.2　辅助生产费用的分配

归集在“辅助生产成本”账户中的辅助生产费用，由于所生产的产品和提供的劳务不同，其所发生的费用分配转出的程序方法也不一样。制造工具、模型、备件等产品所发生的费用，应计入完工工具、模型、备件等产品的成本。完工时，作为自制工具或材料入库，从“辅助生产成本”账户的贷方转入“周转材料——低值易耗品”或“原材料”科目的借方；领用时，按其用途和使用部门，一次或分期摊入成本。提供水、电、气和运输、修理等劳务所发生的辅助生产费用，都按受益单位耗用的劳务数量在各单位之间进行分配，分配时，借记“制造费用”或“管理费用”等科目，贷记“辅助生产成本”科目。在结算辅助生产明细账之前，还应将各辅助车间的制造费用分配转入各辅助生产明细账，归集辅助生产成本。

辅助生产提供的产品和劳务，主要是为基本生产车间和管理部门使用和服务的。但在某些辅助生产车间之间也有相互提供产品和劳务的情况。例如，锅炉车间为供电车间供气取暖，供电车间也为锅炉车间提供电力。这样，为了计算供气成本，就要确定供电成本；为了计算供电成本，又要确定供气成本。这里就存在一个辅助生产费用在各辅助生产车间交互分配的问题。辅助生产费用的分配通常采用直接分配法、交互分配法、计划成本分配法、代数分配法和顺序分配法。

4.2.1 直接分配法

采用直接分配法，不考虑辅助生产内部相互提供的劳务量，即不经过辅助生产费用的交互分配，直接将各辅助生产车间发生的费用分配给辅助生产以外的各个受益单位或产品。分配计算公式为：

辅助生产的单位成本(分配率)＝辅助生产费用总额÷辅助生产的产品或劳务总量（不包括对辅助生产各车间提供的产品或劳务量）

各受益对象应分配的费用＝辅助生产的单位成本×该受益对象的耗用量

【例4－1】 文华公司的锅炉车间、机修车间成本总额分别为48 300元和24 400元(见表4－1和表4－2)。这两个辅助生产车间××年8月份供应的对象和数量见表4－3。

表4－3 辅助生产车间提供劳务量汇总表

项 目		锅炉车间	机修车间
待分配费用/元		48 300	24 400
供应劳务数量		16 000吨	2 180工时
各部门耗用劳务量	锅炉车间		180工时
	机修车间	1 000吨	
	基本生产车间	9 000吨	1 250工时
	行政管理部门	6 000吨	750工时

根据上述资料，用直接分配法计算各辅助生产部门的费用分配率如下：

锅炉车间费用分配率＝48 300÷15 000＝3.22

机修车间费用分配率＝24 400÷2 000＝12.2

根据费用分配率计算的各受益对象应负担的辅助生产成本，辅助生产成本分配表见表4－4。

表4－4 辅助生产费用分配表(直接分配法)

××年8月　　　　金额单位：元

辅助生产车间名称		锅炉车间	机修车间	合 计
待分配的费用		48 300	24 400	72 700
对外供应劳务数量		15 000	2 000	
单位成本(分配率)		3.22	12.2	
基本生产车间	耗用数量	9 000	1 250	
	分配金额	28 980	15 250	44 230

续表

辅助生产车间名称		锅炉车间	机修车间	合　　计
行政管理部门	耗用数量	6 000	750	
	分配金额	19 320	9 150	28 470
合　　计		48 300	24 400	72 700

会计分录如下：

借：制造费用——基本生产车间　　44 230
　　管理费用　　28 470
　　贷：辅助生产成本——锅炉车间　　48 300
　　　　　　　　　——机修车间　　24 400

由于直接分配法将各辅助生产车间发生的费用，直接分配给辅助生产以外的各受益单位，辅助生产车间之间相互提供的产品和劳务，不互相分配费用，所以计算工作简便。但分配结果不够准确，只适用于辅助生产内部相互提供的劳务不多的情况。

4.2.2　交互分配法

交互分配法是指辅助生产车间的费用分为两个阶段进行分配。第一阶段将各辅助生产车间互相提供的服务量按交互分配前的单位成本，在辅助生产车间之间进行第一次交互分配；第二阶段再将各辅助生产车间交互分配后的费用(即原费用加上交互分配转入的费用，减去交互分配转出的费用)，按其提供给基本生产车间和其他部门的服务量和交互分配后的单位成本，在辅助生产车间以外的各受益单位之间进行分配。

【例 4－2】　承【例 4－1】，编制交互分配法的辅助生产成本分配表，见表 4－5。

表 4－5　辅助生产费用分配表(交互分配法)

××年 8 月　　　　金额单位：元

项　　目			交互分配			对外分配		
辅助生产车间名称			锅　炉	机　修	合　计	锅　炉	机　修	合　计
待分配的费用			48 300	24 400	72 700	47 295.89	25 404.11	72 700
供应劳务数量			16 000	2 180		15 000	2 000	
单位成本(分配率)			3.018 8	11.192 7		3.153 1	12.702 1	
辅助生产车间	锅炉	耗用数量		180				
		分配金额		2 014.69	2 014.69			
	机修	耗用数量	1 000					
		分配金额	3 018.8		3 018.8			
基本生产车间		耗用数量				9 000	1 250	
		分配金额				28 377.9	15 877.63	44 255.53
行政管理部门		耗用数量				6 000	750	
		分配金额				18 917.99	9 526.48	28 444.47*
合　　计						47 295.89	25 404.11	72 700

注：* 该行数据为倒挤求得。

据此编制会计分录。

第一次，交互分配分录：

借：辅助生产成本——锅炉车间　　2 014.69

　　贷：辅助生产成本——机修车间　　2 014.69

借：辅助生产成本——机修车间　　3 018.8

　　贷：辅助生产成本——锅炉车间　　3 018.8

第二次，对外分配分录：

借：制造费用　　44 255.53

　　管理费用　　28 444.47

　　贷：辅助生产成本——锅炉车间　　47 295.89

　　　　　　　　　——机修车间　　25 404.11

交互分配法在辅助生产部门内部进行了交互分配，提高了分配结果的客观性和准确性。但由于要进行交互和对外两次分配，所以增加了计算工作量。另外，由于交互分配的分配率是根据交互分配前的待分配费用计算的，不是各辅助生产部门的实际单位成本，所以分配结果也并非完全反映客观实际。这种方法一般适用于各辅助生产部门之间相互提供劳务较多的企业。

4.2.3　计划成本分配法

计划成本分配法是指根据辅助生产车间提供的产品、劳务数量及其计划单位成本，计算为各车间、部门提供服务的产品和劳务数量应分配的费用。其内容也是进行两次分配，先是按照各辅助车间产品或劳务的计划单位成本分配辅助生产部门为各受益单位(包括其他辅助生产部门)提供的费用，然后再计算各辅助车间实际生产费用与对外分配计划成本的“成本差异”，将差异再向辅助生产车间以外的受益单位追加分配。在实际工作中，为了简化核算，也可以将成本差异直接计入“管理费用”。

计划成本分配法计算公式为：

受益单位应负担的(产品)劳务成本＝耗用(产品)劳务的数量×该(产品)劳务计划单位成本

某辅助生产车间成本差异＝该辅助生产车间实际总成本－该辅助生产车间计划总成本

辅助生产车间分配给某受益单位辅助生产费用＝该受益单位耗用辅助生产车间产品或劳务数量×计划单位成本

辅助生产车间实际成本＝该辅助生产车间归集入账的费用＋该辅助生产车间耗用其他辅助生产车间产品或劳务数量×其他辅助生产车间计划单位成本

辅助生产车间计划成本＝该辅助生产车间提供产品或劳务总数×该辅助生产车间的计划单位成本

辅助生产车间成本差异＝辅助生产车间实际成本－辅助生产车间计划成本

【例 4－3】　承【例 4－1】，假设文华公司按计划成本分配辅助生产费用，计划单位成本锅炉车间的蒸汽每吨 3 元，机修车间每小时 12.5 元。据此编制的计划成本分配法的辅助生产成本分配表见表 4－6。

表 4-6　辅助生产费用分配表(计划成本分配法)

××年 8 月　　　　　　　　　　　　　　　　金额单位：元

项目 劳务供应				锅炉车间		机修车间		合　计
				数量/吨	费　用	数量/小时	费　用	
待分配的费用					48 300		24 400	72 700
计划单位成本					3		12.5	
计划成本分配	应借账户	辅助生产成本	锅炉车间			180	2 250	2 250
			机修车间	1 000	3 000			3 000
			小　计		3 000		2 250	5 250
		制造费用	基本生产车间	9 000	27 000	1 250	15 625	42 625
		管理费用		6 000	18 000	750	9 375	27 375
	按计划成本分配合计				48 000		27 250	75 250
辅助生产实际成本					50 550		27 400	77 950
成本差异分配	待分配成本差异额				2 550		150	2 700
	分配率				0.17		0.075	
	应借账户	制造费用	基本生产车间	9 000	1 530	1 250	93.75	1 623.75
		管理费用		6 000	1 020	750	56.25	1 076.25
	成本差异分配合计				2 550		150	2 700

按计划成本分配的分录：

借：辅助生产成本——锅炉车间　　　　2 250
　　　　　　　　——机修车间　　　　3 000
　　制造费用　　　　　　　　　　　42 625
　　管理费用　　　　　　　　　　　27 375
　　贷：辅助生产成本——锅炉车间　　　　48 000
　　　　　　　　　　——机修车间　　　　27 250

按成本差异分配的分录：

借：制造费用　　　　　　　　　　　1 623.75
　　管理费用　　　　　　　　　　　1 076.25
　　贷：辅助生产成本——锅炉车间　　　　2 550
　　　　　　　　　　——机修车间　　　　150

采用计划成本分配法，尽管也经过了两次分配，但由于第一次分配时计划成本事先制定，不用单独计算费用分配率；而第二次分配中，对辅助生产车间发生的实际成本与按计划成本计算的分配额之间的差额，为了简化核算，可不再按受益比例进行分摊，而直接增加或冲减管理费用，这就大大简化了计算工作。同时，采用计划成本分配法分配辅助生产费用，不是在辅助生产车间的实际费用结算后再进行，计算过程比较及时，还能反映和考核辅助生产成本计划的执行情况。但采用这种方法的前提条件是企业、车间辅助生产费用实际成本比

较稳定，计划成本比较准确，否则就会影响分配结果的正确性。

4.2.4 代数分配法

代数分配法是运用代数中的多元联立方程式计算辅助生产劳务的单位成本，然后再根据受益单位耗用劳务的数量分配辅助生产费用的方法。并且在求解过程中，各辅助生产车间耗用其他辅助生产车间的产品或劳务而应当负担的辅助生产费用也是按各辅助生产车间的实际单位成本计算的。因此，代数分配法的分配结果最准确，最能体现受益原则(即各受益单位应负担的辅助生产费用与该受益单位的受益量成正比)。其基本计算步骤如下：

(1) 设未知数，并根据辅助生产车间之间交互服务关系建立多元一次方程组。

(2) 解方程组，算出各种产品或劳务的单位成本。

(3) 用各单位成本乘以各受益部门的耗用量，求出各受益部门应分配计入的辅助生产费用。

【例4-4】 承【例4-1】，设文华公司锅炉车间的蒸汽每吨 x 元，机修车间每小时 y 元，则联立方程式为：

$$\begin{cases} 48\,300+180y=16\,000x & (4.1) \\ 24\,400+1\,000x=2\,180y & (4.2) \end{cases}$$

将式(4.1)移项得：

$$180y=16\,000x-48\,300$$

$$y=\frac{16\,000x-48\,300}{180} \qquad (4.3)$$

将式(4.3)代入式(4.2)得：

$$24\,400+1\,000x=2\,180\times\frac{16\,000x-48\,300}{180}$$

$$x=3.161$$

将 $x=3.161$ 代入式(4.2)得：

$$y=12.642\,7$$

编制计划成本分配法的辅助生产成本分配表，见表4-7。

表4-7 辅助生产费用分配表(代数分配法)

××年8月　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　金额单位：元

<table>
<tr><th colspan="4">辅助生产部门名称</th><th>锅炉车间</th><th>机修车间</th><th>合　计</th></tr>
<tr><td colspan="4">待分配的费用</td><td>48 300</td><td>24 400</td><td>72 700</td></tr>
<tr><td colspan="4">劳务供应总量</td><td>16 000</td><td>2 180</td><td></td></tr>
<tr><td colspan="4">用代数分配法算出实际单位成本</td><td>3.161</td><td>12.642 7</td><td></td></tr>
<tr><td rowspan="5">应借账户</td><td rowspan="5">辅助生产成本</td><td rowspan="2">锅炉车间</td><td>耗用数量</td><td></td><td>180</td><td></td></tr>
<tr><td>分配金额</td><td></td><td>2 275.69</td><td>2 275.69</td></tr>
<tr><td rowspan="2">机修车间</td><td>耗用数量</td><td>1 000</td><td></td><td></td></tr>
<tr><td>分配金额</td><td>3 161</td><td></td><td>3 161</td></tr>
<tr><td colspan="2">分配金额小计</td><td>3 161</td><td>2 275.69</td><td>5 436.69</td></tr>
</table>

续表

辅助生产部门名称				锅炉车间	机修车间	合　计
应借账户	制造费用	基本生产车间	耗用数量	9 000	1 250	
			分配金额	28 449	15 803.38	44 252.38
	管理费用	耗用数量		6 000	750	
		分配金额		18 965.69	9 481.93	28 447.62
分配金额小计				50 575.69	27 561	78 136.69

据此编制会计分录如下：

借：辅助生产成本——锅炉车间　　2 275.69

　　　　　　　　——机修车间　　3 161

　　制造费用　　44 252.38

　　管理费用　　28 447.62

　　贷：辅助生产成本——锅炉车间　　50 575.69

　　　　　　　　　　——机修车间　　27 561

采用代数分配法分配费用，分配结果最准确，但在辅助生产车间较多的情况下，未知数较多，计算复杂，因而这种分配方法适宜在计算工作已经实现电算化的企业采用。

4.2.5　顺序分配法

顺序分配法又称梯形分配法，是在各辅助生产车间分配费用时，按照各辅助生产车间受益多少的顺序排列，并逐一将其费用分配给其他车间(包括排在后面的辅助生产车间)、部门。受益少的辅助生产车间排在前面，受益多的辅助生产车间排在后面，并依次序向后面各车间、部门分配，后面的辅助生产车间费用不再对前面的辅助生产车间进行分配。

【例4-5】 承【例4-1】假定文华公司的两个辅助生产车间相互提供劳务，但锅炉车间耗用机修车间的修理工时较少，机修车间耗用锅炉车间的气较多，所以分配顺序为：锅炉车间排→机修车间。根据这一顺序编制辅助生产费用分配表见表4-8。

表4-8　辅助生产费用分配表(顺序分配法)

××年8月　　　　金额单位：元

供应单位应借账户		辅助生产成本		制造费用	管理费用	合　计
		锅炉车间	机修车间			
锅炉车间	供应数量		1 000	9 000	6 000	16 000
	直接费用					48 300
	待分配费用					48 300
	分配率					3.018 8
	分配金额		3 018.8	27 169.2	18 112	48 300

续表

供应单位应借账户		辅助生产成本		制造费用	管理费用	合　计
		锅炉车间	机修车间			
机修车间	供应数量			1 250	750	2 000
	直接费用					24 400
	待分配费用					27 418.8*
	分配率					13.709 4
	分配金额			17 136.75	10 282.05	27 418.8
分配金额合计			3 018.8	44 305.95	28 394.05	75 718.8

注：*机修车间待分配费用＝直接费用＋分配转入费用＝24 400＋3 018.8＝27 418.8

据此编制会计分录如下：

借：辅助生产成本——机修车间　　3 018.8
　　制造费用　　44 305.95
　　管理费用　　28 394.05
　　贷：辅助生产成本——锅炉车间　　48 300
　　　　　　　　　　——机修车间　　27 418.8

采用顺序分配法，在一定程度上考虑了辅助生产车间互相提供劳务因素，计算工作有所简化。但由于排列在前的辅助生产车间不负担排列在后的辅助生产车间的费用，所以分配结果的正确性会受一定的影响。因此，这种方法仅适用于各辅助生产车间之间相互受益程序有明显顺序的企业采用。

通过对辅助生产费用的归集和分配，应计入本月产品成本的生产费用都已经分别归集到了“基本生产成本”和“制造费用”两个总账账户和明细分类账户的借方。其中计入“基本生产成本”总账账户借方的生产费用，已在各“产品成本计算单”或“基本生产成本”明细账的本月发生额中按照各个成本项目进行反映。


问题与思考

辅助生产费用的5种分配方法各有优、缺点，不同的企业适用不同的分配方法，假如某企业有供电和运输两个辅助生产车间，两者相互之间提供劳务较多，且企业并没有实行会计电算化，请问该企业应该选择什么分配方法？


同步测试题

一、单项选择题

1. 辅助生产车间完工的修理用备件入库时，应借记的账户是(　　)。
   A. 低值易耗品　　B. 基本生产成本　　C. 辅助生产成本　　D. 管理费用
2. 采用交互分配法，是将辅助生产费用先在(　　)之间进行交互分配，然后进行对外分配。

A. 企业各车间、部门　B. 辅助生产车间与基本生产车间
C. 各辅助生产车间　D. 企业内部各车间

3. 辅助生产费用的分配方法有(　　)。
A. 约当产量法　B. 直接分配法
C. 定额耗用量比例分配法　D. 生产工时比例法

4. 企业因生产产品、提供劳务而发生的各项间接费用，包括工资、福利费、折旧费等，属于(　　)成本项目。
A. 管理费用　B. 制造费用
C. 直接人工　D. 直接材料

5. 辅助生产费用的归集和分配是通过(　　)账户进行的。
A. “辅助生产”　B. “生产成本”
C. “生产成本——辅助生产成本”　D. “基本生产”

6. 如果辅助生产车间的规模不大，制造费用不多，为了简化核算工作，可将其制造费用直接计入(　　)。
A. “辅助生产成本”　B. “基本生产成本”
C. “制造费用”　D. “财务费用”

7. 直接分配法的特点是辅助生产费用(　　)。
A. 直接计入“辅助生产成本”账户
B. 直接分配给所有收益的车间部门
C. 直接分配给辅助生产以外的各受益单位
D. 直接分配给辅助生产内部的各受益单位

8. 采用计划成本法分配辅助生产费用时，辅助生产车间实际发生的费用应该是(　　)。
A. 该车间待分配费用加上分配转入的费用减去分配转出的费用
B. 该车间待分配费用加上分配转入的费用
C. 该车间待分配费用减去分配转出的费用
D. 该车间待分配费用加上分配转出的费用减去分配转入的费用

二、多项选择题

1. 辅助生产费用的分配方法，主要包括(　　)。
A. 交互分配法　B. 直接分配法
C. 按计划成本分配法　D. 代数分配法

2. 辅助生产车间不设“制造费用”账户是因为(　　)。
A. 辅助生产车间数量较少　B. 制造费用较少
C. 辅助生产车间不对外提供商品　D. 辅助生产车间规模较小
E. 为了简化核算工作

3. 采用代数分配法分配辅助生产费用(　　)。
A. 能够提供正确的分配计算结果
B. 能够简化费用的分配计算工作
C. 适用于实现电算化的企业
D. 便于分析考核各受益单位的成本

E. 核算结果不很正确

4. 辅助生产车间发生的固定资产折旧费，可能借记的账户有(　　)。

A. 制造费用　　　　B. 辅助生产成本

C. 基本生产成本　　D. 管理费用

三、判断题

1. 辅助生产费用的分配，应遵循谁受益谁负担的原则，分配方法力求简便、合理、易行。(　　)

2. 机修车间提供的劳务或产品，要在各受益单位之间按照所耗数量或者其他比例进行分配。(　　)

3. 辅助生产部门发生的各项费用，在会计核算上均应直接计入“辅助生产成本”账户。(　　)

4. 直接分配法计算工作简便，但分配结果不够准确，只适用于辅助生产内部相互提供的劳务不多的情况。(　　)

5. 交互分配法经过两次分配，分配结果最准确。(　　)

四、实训题

1. 某企业有供电和机修两个辅助生产车间，本月份根据辅助生产成本明细账得知，供电车间直接发生的待分配费用为7 040元，机修车间为6 720元。车间本月提供劳务量见表4-9。

表4-9　车间本月提供的劳务量

车间、部门		用电度数	修理工时
第一基本生产车间	产品耗用	18 500	—
	一般耗用	1 500	1 800
第二基本生产车间	产品耗用	17 000	—
	一般耗用	1 000	2 100
管理部门		2 000	100
供电车间		—	200
机修车间		4 000	—
合　计		44 000	4 200

要求：采用交互分配法分配辅助生产费用(表4-10)，并编制有关的会计分录。

表4-10　辅助生产费用分配表(交互分配法)

项　目	交互分配			对外分配		
辅助生产车间名称	供电	机修	合计	供电	机修	合计
待分配辅助生产费用						
供应劳务数量						
费用分配率(单位成本)						

续表

<table>
<tr><th colspan="4">项　　目</th><th colspan="3">交 互 分 配</th><th colspan="3">对 外 分 配</th></tr>
<tr><th colspan="4">辅助生产车间名称</th><th>供电</th><th>机修</th><th>合计</th><th>供电</th><th>机修</th><th>合计</th></tr>
<tr><td rowspan="5">辅助生产车间耗用</td><td rowspan="5">应借记“辅助生产成本”科目</td><td rowspan="2">供电车间</td><td>耗用数量</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td>分配金额</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td rowspan="2">机修车间</td><td>耗用数量</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td>分配金额</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td colspan="2">分配金额小计</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td rowspan="9">基本生产车间耗用</td><td rowspan="4">应借记“基本生产成本”科目</td><td rowspan="2">第一车间</td><td>耗用数量</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td>分配金额</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td rowspan="2">第二车间</td><td>耗用数量</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td>分配金额</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td rowspan="5">应借记“制造费用”科目</td><td rowspan="2">第一车间</td><td>耗用数量</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td>分配金额</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td rowspan="2">第二车间</td><td>耗用数量</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td>分配金额</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td colspan="2">分配金额小计</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td rowspan="2">行政管理部门耗用</td><td colspan="2" rowspan="2">应借记“管理费用”科目</td><td>耗用数量</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td>分配金额</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td colspan="4">分配金额合计</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
</table>

会计分录：

2. 某企业设有修理和运输两个辅助生产车间、部门。修理车间本月发生费用 4 510 元，提供修理劳务量 2 600 小时，其中，为运输部门修理 400 小时，为基本生产车间修理 2 000 小时，为行政管理部门修理 200 小时，修理费用按修理工时比例分配。运输部门本月发生的费用 7 920 元，运输材料物资等 7 500 吨・千米，其中，为修理车间提供劳务 300 吨・千米，为基本生产车间提供运输劳务 5 200 吨・千米，为企业行政管理部门提供运输劳务2 000吨・千米。

要求：采用直接分配法计算分配修理、运输费用，编制对外分配的会计分录。

3. 某企业修理车间和运输部门本月有关经济业务汇总如下：修理车间发生费用 35 000 元，提供劳务 20 000 小时，其中，为运输部门提供 3 000 小时，为基本生产车间提供 16 000 小时，为管理部门提供 1 000 小时。运输部门发生费用 46 000 元，提供运输 40 000 千米，其中，为修理车间提供 3 500 千米，为基本生产车间提供 30 000 千米，为管理部门提供 6 500 千米。计划单位成本：修理每小时 2 元，运输每千米 1.20 元。

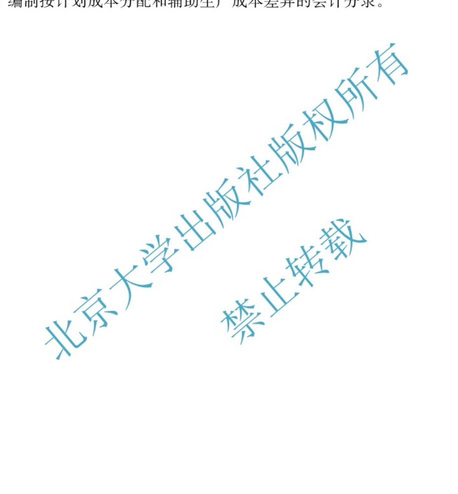
要求：

（1）计算按计划成本分配合计数额。

（2）计算辅助生产(修理、运输)实际成本数额。

（3）计算辅助生产差异。

（4）编制按计划成本分配和辅助生产成本差异的会计分录。



第 5 章

制造费用的核算

ZHIZAO FEIYONG DE HESUAN



【学习目标】

1. 了解制造费用的含义和制造费用的归集。
2. 理解制造费用各种分配方法的适用范围。
3. 掌握制造费用分配方法和费用分配表的编制方法。

【引例】

小卢是一名在校大学生，随同老师到临望公司参观学习。在查看账簿时，小卢不禁疑惑，在基础会计中学过，制造费用月末不是没有余额吗？为什么临望公司的制造费用每个月末都有余额，而且有时在借方，有时在贷方，这到底是怎么回事呢？公司会计人员解释说，这是因为采用了年度计划分配率分配法来分配制造费用，所以才导致制造费用月末有余额，若是采用别的分配方法，就不会产生余额。那么制造费用到底有哪些分配方法呢？各个分配方法又有哪些特点呢？



5.1 制造费用归集的核算

制造费用是企业生产单位为生产产品或提供劳务而发生的，应计入产品或劳务成本但没有专设成本项目的各项生产费用，包括工资和福利费、折旧费、修理费、办公费、水电费、机物料消耗、劳动保护费、季节性和修理期间的停工损失等。制造费用一般是间接计入成本，当制造费用发生时一般无法直接判定它所归属的成本计算对象，因而不能直接计入所生产的产品成本中去，而须按费用发生的地点先行归集，月终时再采用一定的方法在各成本计算对象间进行分配，计入各成本计算对象的成本中。

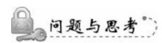
企业应设置“制造费用”账户进行总分类核算。该账户应按不同的生产单位设立明细账，账内按照费用项目设立专栏或专户，分别反映生产单位各项制造费用的发生情况。费用发生时，根据支出凭证借记“制造费用”科目及其所属有关明细账，但材料、工资、折旧以及其他费用等，要在月末时，根据汇总编制的各种费用分配表计入。材料、产品等存货的盘盈、盘亏数，则应根据盘点报告表登记。归集在“制造费用”科目借方的各项费用，月末时应全部分配转入“生产成本”科目，计入产品成本。辅助生产车间如果规模较小，只生产单一品种或只提供一种劳务而且制造费用数额较小，为了减少转账手续，对发生的各项制造费用，也可以不通过“制造费用”账户核算，直接计入“辅助生产成本”账户。“制造费用”账户属于成本费用类账户，借方登记归集发生的制造费用，贷方反映制造费用的分配，一般月末无余额。制造费用明细账见表5-1。

表5-1 制造费用明细账（基本生产车间）

金额单位：元

××年		凭证号数	摘要	职工薪酬	水电费	机物料消耗	修理费	动力费	办公费	保险费	折旧费	低值易耗品摊销	其他	合计	转出
月	日														
8	31	略	材料费用分配表			9 200	300							9 500	
	31		低值易耗品费用分配表									1 400		1 400	
	31		外购动力费用分配表		1 200									1 200	
	31		职工薪酬费用分配表	7 068										7 068	
	31		折旧费用分配表								8 800			8 800	
	31		其他费用分配表						860	3 980			2 462	7 302	
	31		辅助生产分配表					44 230						44 230*	
	31		制造费用分配表												79 500
	31		本月合计	7 086	1 200	9 200	300		860	3 980	8 800	1 400	2 465	79 500	

注：* 为直接分配法的数额。



某工厂设有一个基本生产车间，生产A产品和B产品，2014年7月有关基本生产车间制造费用的经济业务如下：

(1) 根据工资结算汇总表，本月应付工资60 000元，其中产品生产工人50 000元，车间管理人员4 000元，厂部管理人员6 000元。

(2) 根据上述人员工资总额，按照工资14%的比例计提本月社会保险费。

(3) 以银行存款600元支付办公用品费用，其中生产车间200元，厂部400元。

(4) 以银行存款1 000元支付生产车间设备维修费。

(5) 根据企业固定资产折旧计提政策，本月应计提固定资产折旧8 000元，其中生产车间6 000元，厂部2 000元。

(6) 根据企业本月耗用材料汇总表，本月领用材料成本80 000元，其中生产车间基本生产领用72 000元，车间一般耗用5 000元，厂部管理部门耗用3 000元。

(7) 车间主任报销差旅费600元，原领用500元，补付现金100元。

(8) 以银行存款2 000元支付生产车间劳动保护费。

(9) 以银行存款6 800元支付本月水电费，其中产品生产直接耗用5 000元，车间一般消耗800元，厂部耗用1 000元。

(10) 根据预付账款明细账资料，本月生产车间应摊销经营租入固定资产租金1 000元。

要求：

(1) 编制以上业务的会计分录。

(2) 登记生产车间制造费用明细账(表5-2)。

表5-2　生产车间制造费用明细账

20___年		凭证号数	摘要	明细账户								合计
月	日			工资及福利费	办公费	修理费	折旧费	机物料消耗	差旅费	劳保费	水电费	
			本月合计									
			月末结转									



5.2 制造费用分配的核算

在制造费用按发生地点和用途归集之后，月末终了就应将制造费用明细账中所归集的费用总额，按照一定的标准和方法，在基本生产车间所生产的各种产品之间进行分配。如果基本生产车间只生产一种产品，制造费用可以直接计入该种产品的成本。在生产多种产品的情况下，制造费用应采用适当的分配方法计入各种产品的成本。分配制造费用的方法很多，通常采用的方法有生产工人工时比例分配法、生产工人工资比例分配法、机器工时比例分配法和年度计划分配率分配法等。

5.2.1 生产工人工时比例分配法

生产工人工时比例分配法是按各种产品所耗生产工人工时的比例分配制造费用的一种方法。其计算公式为：

制造费用分配率＝制造费用总额÷各产品生产工时总额

某产品应分配的制造费用＝该种产品生产工时×制造费用分配率

上述公式中的生产工时总数，一般是指实际生产工时，但如果企业产品的定额工时比较准确，也可以使用定额工时计算。

按生产工时比例分配制造费用，能将劳动生产率与产品负担的制造费用结合起来，分配结果比较合理。但生产工人工时比例分配法主要适用于各种产品机械化程度大致相同的情况，否则，就会出现机械化程度越低，负担制造费用越多的不合理现象。

【例 5－1】 假定文华公司所生产甲、乙两种产品按生产工人的实际生产工时比例分配制造费用，则根据表 3－6 所列的生产工时和表 5－1 所列的制造费用借方发生额资料分配制造费用如下：

制造费用分配率＝79 500÷(3 200＋1 800)＝15.9(元/小时)

甲产品应分配的制造费用＝3 200×15.9＝50 880(元)

乙产品应分配的制造费用＝1 800×15.9＝28 620(元)

在实际工作中，制造费用分配一般通过编制制造费用分配表进行。制造费用分配表的格式见表 5－2。

表 5－3 制造费用分配表

××年 8 月　　　　金额单位：元

产品名称	生产工时/小时	分配率/(元/小时)	分配额
甲产品	3 200		50 880
乙产品	1 800		28 620
合　计	5 000	15.9	79 500

根据上述制造费用分配表，编制会计分录如下：

借：基本生产成本——甲产品　　50 880
　　　　　　　　——乙产品　　28 620
　贷：制造费用　　79 500

5.2.2 生产工人工资比例分配法

生产工人工资比例分配法是按照计入各种产品成本的生产工人工资比例分配制造费用的一种方法。其计算公式为：

制造费用分配率＝制造费用总额÷各产品生产工人工资总额

某产品应分配的制造费用＝该种产品生产工人工资×制造费用分配率

由于工资成本分配表可以直接提供生产工人工资资料，所以采用这种分配方法，核算工作比较简便。但采用这一方法的前提是各种产品生产机械化的程度应该大致相同，否则机械化程度低的产品所用工资费用多，负担的制造费用也要多，而机械化程度高的产品则负担的

制造费用较少，从而影响费用分配的合理性。需要说明的是，如果生产工人工资是按照生产工时比例分配计入各种产品成本的，那么按照生产工人工资比例分配制造费用，实际上也就是按照生产工时比例分配制造费用。

5.2.3 机器工时比例分配法

机器工时比例分配法是按照生产各种产品所用机器设备运转时间的比例分配制造费用的方法。其计算公式为：

制造费用分配率＝制造费用总额÷各产品所用机器工时总数

某产品应分配的制造费用＝该种产品机器工时数×制造费用分配率

这一方法适用于生产机械化程度较高的产品，因为这类产品的机器设备使用、维修费用大小与机器运转的时间有密切联系。采用这一方法的前提条件是必须具备各种产品所耗机器工时的完整的原始记录。

【例5－2】 假定某公司所生产甲、乙两种产品按机器工时比例分配制造费用，已知A产品的机器工时为300小时，B产品的机器工时为200小时，制造费用借方发生额为5 000元，则制造费用分配如下：

制造费用分配率＝5 000÷(300＋200)＝10(元/小时)

A产品应分配的制造费用＝300×10＝3 000(元)

B产品应分配的制造费用＝200×10＝2 000(元)

制造费用分配表见表5－4。

表5－4 制造费用分配表

××年8月　　　　金额单位：元

产品名称	机器工时/小时	分配率/(元/小时)	分　配　额
A产品	300		3 000
B产品	200		2 000
合　计	5 000	10	5 000

根据上述制造费用分配表，编制会计分录如下：

借：基本生产成本——A产品　　3 000

　　　　　　　　——B产品　　2 000

　　贷：制造费用　　5 000

5.2.4 年度计划分配率分配法

年度计划分配率分配法是指按年度开始前预先制订的年度计划分配率分配各月制造费用的方法。各月份实际发生的制造费用与按年度计划分配率分配的制造费用差异平时各月份不进行调整，到年末才进行调整。其计算公式为：

某车间制造费用年度计划分配率＝该车间全年制造费用预算数÷年度该车间各种产品计划产量的定额工时

某月某种产品应分摊的制造费用＝年度计划分配率×当月该产品实际产量的定额工时

在这种分配方法下，“制造费用”科目平时各月份可能有余额，余额可能在借方，也可能在贷方，年末将其余额按已分配的比例进行一次再分配，计入各产品成本中去。

【例5-3】 仍以文华公司为例，假定全年制造费用计划为800 000元，全年甲、乙两种产品的计划产量分别为6 000件和4 000件，单位产品的工时定额甲产品为6小时，乙产品为3.5小时，则：

制造费用年度计划分配率＝800 000÷(6 000×6＋4 000×3.5)＝16(元/小时)

假定文华公司8月份的实际产量为甲产品580件，乙产品420件，该月实际制造费用79 500元，则：

甲产品应分配的制造费用＝16×580×6＝55 680(元)

乙产品应分配的制造费用＝16×420×3.5＝23 520(元)

该月实际分配的制造费用为79 200元，因而8月份出现差异额300元（由79 500－79 200计算得），即文华公司8月份出现制造费用借方余额300元，这300元的借方余额平时不分配。到年底时如果制造费用账户仍然有余额，就是全年制造费用的实际发生额与计划发生额的差异，那么就要进行一次再分配，予以调整使之余额为0。

【例5-4】 仍以文华公司为例，假定文华公司到年底已按计划分配率分配其制造费用800 700元，其中甲产品为533 800元，乙产品为266 900元，年末制造费用账户借方余额900元，则甲乙两种产品应再分配制造费用如下：

甲产品应再分配数＝533 800×(900÷800 700)＝600(元)

乙产品应再分配数＝266 900×(900÷800 700)＝300(元)

年末据此编制会计分录如下：

借：基本生产成本——甲产品　　600

　　　　　　　　——乙产品　　300

　贷：制造费用　　900

【例5-5】 仍以文华公司为例，假定年末制造费用账户出现借方余额，是全年制造费用实际发生额大于计划分配额的情况，如果年末制造费用账户出现贷方余额，实际发生额小于计划分配额，则做相反的分录，即借记“制造费用”，贷记“基本生产成本”。

采用年度计划分配率分配法，不论各月实际发生的制造费用多少，每月各种产品成本中的制造费用都是按年度计划确定的计划分配率分配。年度内如果发现全年制造费用的实际数和产品的实际产量与计划数发生较大的差额，应及时调整计划分配率。

实行年度计划分配率分配法，可以取消短期波动因素对各月单位产品成本的影响，因此，这种方法适用于季节性的生产企业。因为在季节性生产企业中，每月发生制造费用相差不大，但淡季和旺季的产量悬殊却很大，有的月份制造费用就特别多，而有的月份特别少，如果按实际费用分配，各月单位产品成本中的制造费用将随之忽高忽低，不便于进行成本分析。有了计划制造费用分配率法，就能均衡全年发生的费用，有助于提高成本信息，也简化了计算。

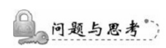


表5-5是某有限公司11月份的制造费用分配表。你知道费用总额及分摊金额该如何计算吗？

表5-5　某公司11月份制造费用分配表

产品	工时	制造费用总额	制造费用分摊
3.0营养煲	200		
4.0营养煲	300		

同步测试题

一、单项选择题

1. 企业基本生产车间计提的固定资产折旧费，应借记(　　)。
   A. “生产成本”科目　　B. “管理费用”科目
   C. “制造费用”科目　　D. “财务费用”科目
2. 按年度计划分配率分配制造费用的方法适用于(　　)。
   A. 季节性生产的企业　　B. 机械化程度较高的企业
   C. 制造费用较大的企业　　D. 制造费用较小的企业
3. 机器工时比例法适用于(　　)。
   A. 季节性生产的车间　　B. 制造费用较多的车间
   C. 机械化大致相同的各种产品　　D. 机械化程度较高的车间
4. 下列属于制造费用分配方法的是(　　)。
   A. 品种法　　B. 定额比例法
   C. 约当产量法　　D. 生产工人工时比例法
5. 除了按年度计划分配率分配制造费用以外，“制造费用”账户月末(　　)。
   A. 一定有借方余额　　B. 有借方或贷方余额
   C. 一定有贷方余额　　D. 没有余额
6. 某基本生产车间甲产品生产工时为12 000小时，乙产品生产工时为8 000小时，制造费用借方发生额为21 000元，那么甲产品应分配的制造费用是(　　)元。
   A. 12 600　　B. 8 400　　C. 9 600　　D. 15 800
7. (　　)是指企业各个生产单位（分厂、基本生产车间）为组织和管理生产活动而发生的各项费用。
   A. 生产成本　　B. 制造费用
   C. 基本生产成本　　D. 辅助生产成本
8. 各生产单位的制造费用最终都必须分配计入（　　）。
   A. 生产成本　　B. 制造费用　　C. 管理费用　　D. 本年利润
9. (　　)分配标准能将劳动生产率和产品分摊的制造费用紧密联系起来，正确地体现劳动生产率和产品成本的关系。
   A. 直接人工工时分配法　　B. 机器工时分配法
   C. 直接工资分配法　　D. 计划分配率法
10. 机器工时分配法适用于机械化程度较(　　)，制造费用中的折旧费、动力费、修理

费等与机器设备的使用密切相关，而且在制造费用中所占的比重较(　　)的生产车间。

A. 高、小　　B. 高、大　　C. 低、小　　D. 低、大

二、多项选择题

1. 制造费用的分配方法有(　　)。
   A. 生产工人工时比例分配法　　B. 机器工时比例分配法
   C. 计划成本分配法　　D. 生产工人工资比例分配法
2. 下列项目中，属于制造费用所属项目的有(　　)。
   A. 生产车间的保险费　　B. 厂部办公楼折旧
   C. 在产品盘亏和毁损　　D. 低值易耗品摊销
3. 制造费用最终结转进入(　　)。
   A. 辅助生产成本　　B. 管理费用
   C. 本年利润　　D. 基本生产成本
4. 下列应该计入制造费用的是(　　)。
   A. 机器设备的折旧费　　B. 车间生产用照明
   C. 机物料消耗　　D. 车间管理人员工资
5. 以下关于“制造费用”账户的说法中正确的有(　　)。
   A. “制造费用”账户属集合分配类的账户
   B. 由于不同行业、不同企业的制造费用构成各不相同，各生产企业应根据本行业、本企业的生产经营的特点和成本管理的需要，设置不同的明细科目
   C. “制造费用”账户借方反映当期发生的全部制造费用，贷方反映月末的分配结转，月末一定没有余额
   D. 为便于同行业的比较分析，应为同行业设置相同的“制造费用”明细科目
6. 以下属于直接人工工时分配法的优点的是(　　)。
   A. 这种分配标准能将劳动生产率和产品分摊的制造费用紧密联系起来，正确地体现劳动生产率和产品成本的关系
   B. 适合于在各产品机械化程度接近、加工工艺区别不大的情况
   C. 以直接人工工时作为分摊标准可使分摊结果显得更合理
   D. 各单位都有直接人工工时的统计结果，分配资料的获取较容易
7. 按计划分配率计算分配的制造费用和实际发生的制造费用的差额的处理方法有(　　)。
   A. 年末追加调整，多退少补
   B. 不做任何调整
   C. 将差额并入12月的制造费用并改按实际直接人工工时分配法进行分配
   D. 差额很大时调整，差额很小时不调整
8. 下列科目中，月末既可能有借方余额，也可能有贷方余额的有(　　)。
   A. 基本生产成本　　B. 辅助生产成本
   C. 制造费用　　D. 材料成本差异
   E. 管理费用

三、判断题

1. 由于制造费用和直接材料、直接人工共同构成生产成本，而且制造费用往往在生产成本中占有较大比重，所以制造费用的正确归集是一项非常重要的工作。 （　）

2. 生产单位的固定资产修理费有日常修理和大修理两种情况，日常修理应在发生时直接计入当期的产品生产成本，大修理支出可以采用预提和跨期摊销的方法分期计入产品生产成本。 （　）

3. 管理人员的工资和福利费，均应通过“制造费用”账户核算。 （　）

4. 无论采用哪一种制造费用的分配方法，“制造费用”科目月末都没有余额。 （　）

5. 机器工时分配法既可以用于加工工艺接近、自动化程度较高的生产车间制造费用的分摊，也可以用于分厂制造费用的分配。 （　）

6. 直接人工工时分配法能将劳动生产率和产品分摊的制造费用紧密联系起来，正确地体现劳动生产率和产品成本的关系。 （　）

7. 采用计划分配率法，应首先根据企业理想生产经营条件下的各生产单位制造费用的年度预算和年度计划产量的定额直接人工工时计算确定计划分配率。 （　）

8. 用计划分配率法分配制造费用时，“制造费用”科目可能出现借方余额，也可能出现贷方余额。 （　）

四、实训题

1. 企业基本生产车间生产甲、乙、丙 3 种产品，2014 年 9 月甲产品实际耗用生产工人工时 1 000 小时，乙产品实际耗用工时 400 小时，丙产品实际耗用工时 600 小时。本月基本生产车间归集的制造费用总额为 32 300 元。

要求：按直接人工工时分配法对企业基本生产车间本月发生的制造费用进行分配，并编制会计分录。

2. 企业基本生产车间生产甲、乙、丙 3 种产品，2014 年 9 月基本生产车间发生制造费用 38 000 元。本月甲产品发生生产工人工资 9 600 元，乙产品发生生产工人工资 5 000 元，丙产品发生生产工人工资 4 400 元。

要求：按直接工资分配法对企业基本生产车间本月发生的制造费用进行分配，并编制会计分录。

3. 某车间计划全年度制造费用发生额为 19 800 元，全年各产品的计划产量为：甲产品 250 件，乙产品 300 件；单位产品工时消耗定额为：甲产品 4 小时，乙产品 5 小时；该车间某月实际产量为：甲产品 12 件，乙产品 6 件。该月实际发生制造费用 1 850 元。

要求：

(1) 计算制造费用的年度计划分配率。

(2) 按年度计划分配率法分配本月制造费用。

(3) 编制相应的会计分录。

4. 某企业第一车间生产甲、乙、丙 3 种产品，本年度制造费用预算总额为 420 000 元，3 种产品本年计划产量分别为 5 000 件、6 000 件和 1 600 件，单位产品定额工时分别为 40 小时、70 小时和 50 小时。本年 12 月生产甲产品 600 件，乙产品 400 件，丙产品 300 件，实际发生制造费用 40 000 元。11 月末，“制造费用——第一车间”明细账有贷方余额 500 元。

要求：按计划分配率法对 12 月份企业第一生产车间的制造费用进行分配，年末对按计划分配率计算分配的制造费用和实际发生的制造费用的差额进行追加调整(假设本年度按计划分配率法分配制造费用 40 0000 元，其中甲产品分配了 150 000 元，乙产品分配了 160 000 元，丙产品分配了 90 000 元)，并编制相关会计分录。

5. 某企业有一个基本生产车间和一个辅助生产车间。基本生产车间生产甲、乙两种产品；辅助生产车间提供一种劳务，该企业辅助生产车间的制造费用单独核算。2014 年 5 月份发生有关的经济业务如下：

(1) 生产耗用原材料 13 590 元，其中直接用于甲产品生产 4 500 元，用于乙产品生产 3 200元，用作基本生产车间机物料 1 210 元；直接用于辅助生产 2 700 元，用作辅助生产车间机物料 930 元；用于企业行政管理部门 1 050 元。

(2) 发生工资费用 7 800 元，其中基本生产车间生产工人工资 3 400 元，管理人员工资 1 300元；辅助生产车间生产工人工资 1 100 元，管理人员工资 500 元；企业行政管理人员工资 1 500 元。

(3) 按工资总额的 14%计提职工社会保险费。

(4) 计提固定资产折旧费 6 430 元，其中基本生产车间 2 740 元，辅助生产车间 1 530 元，行政管理部门 2 160 元。

(5) 用银行存款支付其他费用 5 900 元。其中基本生产车间 2 600 元，辅助生产车间

1 400元，行政管理部门1 900 元。

(6) 辅助生产车间提供的劳务采用直接分配法分配：应由基本生产车间负担5 280 元，应由行政管理部门负担3 104 元。

(7) 基本生产车间的制造费用按产品机器工时比例分配，其机器工时为：甲产品1 670小时，乙产品1 658 小时。

要求：根据成本会计业务流程编制相应会计分录。

(1) 根据(1)～(5)编制各项费用发生的会计分录。

(2) 月末结转辅助生产车间的制造费用，编制结转分录。

(3) 根据(6)编制结转辅助生产成本的分录。

(4) 根据(7)分配并结转基本生产车间的制造费用，编制相应分录。





第 6 章

生产损失的核算

SHENGCHAN SUNSHI DE HESUAN

【学习目标】

1. 了解生产损失的相关概念。
2. 理解正确核算生产损失对产品成本计算的重要性。
3. 掌握生产损失的计算方法，会正确编制生产损失计算表，并做相关分录。

【引例】

"天有不测风云，人有旦夕祸福"，在产品生产过程中，总会出现一些不可预测的情况，譬如产生了废品，或者出现了停工。那么废品的成本应该如何处理呢？小张和小李都是会计系的学生，小张觉得废品的成本可能是继续放在基本生产成本中，与合格品的成本不加区别，这样工作比较简便；而小李觉得可能还是要单独计算废品的成本，将来转入营业外支出。至于停工损失是作为一种成本、一种费用，还是一种支出，更是引起了小张和小李无休止的争论。你认为应该如何看待与处理这些生产损失呢？



6.1 废品损失的核算

生产中的废品是指不符合规定的技术标准，不能按照原定用途使用，或者需要加工修理后才能使用的在产品、半成品或产成品。不论是在生产过程中发现的废品，还是在入库后发现的废品，都包括在内。

废品可分为可修复废品和不可修复废品两种。可修复废品是指经过修理可以使用，而且所花费的修复费用在经济上合算的废品；不可修复废品则指不能修复，或者所花费的修复费用在经济上不合算的废品。

废品损失是指在生产过程中发现的和入库后发现的不可修复废品的生产成本，以及可修复废品的修复费用，扣除回收的废料残料价值和应收赔款后的损失。废品损失不包括3类内容：一是质量虽然不符合规定标准，但企业不进行返修仅降价出售的损失，体现为销售损益；二是产成品入库后由于保管不善发生的损坏损失，计入管理费用；三是“三包”产品出售后发现的废品损失，计入管理费用。

假如企业上述废品损失较多，需要单独核算废品损失，则应增设“废品损失”账户，该账户按车间设立明细账，账内按产品品种分设专户。同时，在生产成本明细账中应增设“废品损失”成本项目。

6.1.1 不可修复废品损失的计算

不可修复废品损失是指废品的生产成本，扣除回收的废料残料价值和应收赔款后的损失。计算不可修复废品损失的方法有两种：按废品所耗实际费用计算，即将产品成本在合格品和废品之间采用适当的方法进行分配；按废品所耗定额费用计算，即按照废品的数量和各项费用定额计算，不考虑废品实际发生的生产费用。

1. 按废品所耗实际费用计算

【例6－1】 某民营中小企业基本生产车间生产乙产品160件，生产过程中发现其中有16件不可修复废品。160件产品在生产过程中发生费用为：原材料费用200 000元，直接人工费用8 060元，制造费用39 520元，合计247 580元。其中原材料是在生产开始时一次性投入，原材料费用按产量比例进行分配，其他费用按生产工时比例进行分配。产品的生产工时分别为：合格品2 408小时，废品192小时，废品残料回收价值240元。根据上述资料，可编制废品损失计算表(表6－1)。

表6－1 不可修复废品损失计算表（按实际费用计算）

车间名称：基本生产车间

产品名称：乙产品　　　　金额单位：元

项　　目	数量/件	直接材料	生产工时/小时	直接人工	制造费用	成本合计
合格品和废品生产费用	160	200 000	2 600	8 060	39 520	247 580
费用分配率	—	1 250①	—	3.1④	15.2	—
废品生产成本	16	20 000②	192	595.2⑤	2 918.4	23 513.6

续表

项　　目	数量/件	直接材料	生产工时/小时	直接人工	制造费用	成本合计
减：残料价值	—	240	—	—	—	240
废品损失	—	19 760③	—	595.2	2 918.4	23 273.6

注：①200 000÷160＝1 250；②1 250×16＝20 000；③20 000－240＝19 760；④8 060÷2 600＝3.1；⑤192×3.1＝595.2；制造费用计算方法和直接人工相同，其他数字题中已经给出，或者通过加总得到。

根据表6－1编制如下与废品损失有关的分录。

（1）结转废品生产成本：

借：废品损失——乙产品　　23 513.6

　　贷：基本生产成本——乙产品　　23 513.6

（2）废品残值入库：

借：原材料　　240

　　贷：废品损失——乙产品　　240

（3）结转废品损失：

借：基本生产成本——乙产品　　23 273.6

　　贷：废品损失——乙产品　　23 273.6

通过上述分录，废品损失从基本生产成本的直接材料、直接人工、制造费用成本项目转入废品损失成本项目，见表6－2。

表6－2　产品生产成本明细账

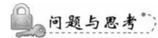
车间名称：基本生产车间

产品名称：乙产品　　　　金额单位：元

20××年		凭证号数	摘　要	直接材料	直接人工	制造费用	废品损失	成本合计
月	日							
略	略	略	原材料费用分配表	200 000				200 000
			职工薪酬分配表		8 060			8 060
			制造费用分配表			39 520		39 520
			减：不可修复废品成本	20 000	595.2	2 918.4		23 513.6
			转入废品净损失				23 273.6	23 273.6
			本月完工入库合格品总成本	180 000	7 464.8	36 601.6	23 273.6	247 340

从表6－2可以看出，由于发生了废品损失，乙产品总成本从247 580元下降到247 340元。但要注意的是，产品产量从160件下降到了144件，所以产品的单位成本从1 547.38元上升到1 717.64元。

按实际费用计算废品损失，计算结果准确，但核算工作量较大。如果废品是在完工以后发现的，那么这时合格品和废品的单位成本是一样的，只要按产品数量进行分配即可。



问题与思考

某基本生产车间生产某产品共100件，生产过程中发现不可修复废品20件，全部生产费用10 000元，其中：材料费用5 000元，人工费用3 000元，制造费用2 000元；全部生产工时2 000小时，其中废品生产工时200小时；材料系开工一次投入，废品回收残料价值50元，过失人赔偿100元。请计算20件不可修复废品的生产成本和净损失并编制有关会计分录。

2. 按废品所耗定额费用计算

【例6－2】 假定某月份发现基本生产车间乙产品中有不可修复废品30件，规定不可修复废品成本按定额成本计价。每件废品直接材料费用定额为10元，已完成的定额工时共为100小时，每小时定额费用为：直接人工5元，制造费用6元。废品残料价值24元。根据上述资料，可编制废品损失计算表(表6－3)。

表6－3 不可修复废品损失计算表(按定额费用计算)

车间名称：基本生产车间

产品名称：乙产品　　　　　　　　金额单位：元

项　目	直接材料	生产工时	直接人工	制造费用	成本合计
费用定额	10	100	5	6	
废品定额成本	300①		500③	600	1 400
减：残料价值	24				24
废品损失	276②		500	600	1 376

注：①10×30＝300；②300－24＝276；③5×100＝500；制造费用计算方法和直接人工相同，其他数字题中已经给出，或者通过加总得到。

根据表6－3编制如下与废品损失有关的分录：

(1) 归集不可修复废品的生产成本：

借：废品损失——B产品　　1 400

　　贷：基本生产成本——B产品　　1 400

(2) 废品残值入库：

借：原材料　　24

　　贷：废品损失——B产品　　24

(3) 结转废品损失：

借：基本生产成本——B产品　　1 376

　　贷：废品损失——B产品　　1 376

该方法计算简便并有利于废品损失和产品成本的分析考核，但企业必须具备准确的消耗定额和费用定额资料。

6.1.2 可修复废品损失的计算

可修复废品损失指可修复废品返修发生的修复费用(包括修复废品发生的材料费、人工费和制造费用)，减去残值和应收赔款。

【例6－3】 假定某月份基本生产车间乙产品的可修复废品的修复费用为：直接材料400

元，直接人工 300 元，制造费用 600 元。废品残料计价 100 元作为辅助材料入库。应由责任人员赔偿的废品损失 200 元。

(1) 归集可修复废品的修复费用：

借：废品损失——乙产品　　1 300

　　贷：原材料　　400

　　　　应付职工薪酬　　300

　　　　制造费用　　600

(2) 废品残料入库：

借：原材料　　100

　　贷：废品损失——乙产品　　100

(3) 登记应收赔款：

借：其他应收款　　200

　　贷：废品损失——乙产品　　200

(4) 结转废品损失：

借：基本生产成本——乙产品　　1 000

　　贷：废品损失——乙产品　　1 000

上述废品损失的账务处理程序如图 6.1 所示。

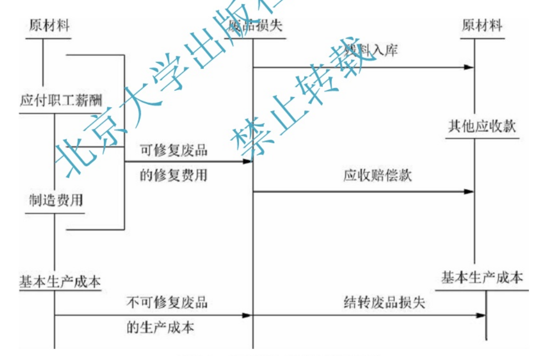
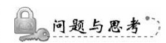


图 6.1　废品损失的账务处理程序

假如企业废品损失较少，也可以不单独核算废品损失，则只在废品残料入库时做如下分录：

借：原材料

　　贷：基本生产成本



上面提到，假如企业废品损失较少，也可以不单独核算废品损失。那么，为什么不单独核算废品损失时，只需做这样一个分录即可？



6.2 停工损失的核算

停工损失是指生产车间或车间内某个班组在停工期间发生的各项费用。不同原因产生的停工损失有不同的处理方法：自然灾害引起的非正常停工损失，应计入“营业外支出”；其余停工损失，如季节性和固定资产修理期间的停工损失，应计入“产品成本”。

假如企业上述停工损失较多，需要单独核算，则应增设“停工损失”账户，该账户按车间设立明细账。同时，在成本项目中应增设“停工损失”账户。

停工损失的账务处理程序如图 6.2 所示。

图 6.2　停工损失的账务处理程序

假如企业不单独核算停工损失，则停工损失应分产生原因计入“营业外支出”和“制造费用”。



同步测试题

一、单项选择题

1. 工业企业发生的废品损失，最终应计入(　　)科目。

   A. “管理费用”　　　　B. “制造费用”

   C. “基本生产成本”　　D. “辅助生产成本”

2. 产成品入库后，由于保管不善等原因，使产品不符合规定的技术标准，这种损失在财务上应作为(　　)处理。

A. 废品损失　　B. 制造费用
C. 管理费用　　D. 基本生产成本

3. 实行包退、包修、包换“三包”的企业，在产品出售以后发现的废品所发生的一切损失，在财务上应计入(　　)科目。
A. “废品损失”　　B. “营业外支出”
C. “管理费用”　　D. “基本生产成本”

4. 经过质量检验部门鉴定不需要返修，可以降价出售的不合格品，其降价损失应作为(　　)。
A. 废品损失　　B. 产品销售费用
C. 管理费用　　D. 销售损益

5. 以下关于停工损失的表述，正确的是(　　)。
A. 停工损失均可索赔　　B. 停工损失均可计入“营业外支出”
C. 停工损失均应计入“产品成本”科目　　D. 以上选项均不正确

6. 下列项目中，应计入“产品成本”科目的停工损失是(　　)。
A. 由于暴雨造成的停工损失　　B. 由于地震造成的停工损失
C. 可以向保险公司赔偿的停工损失　　D. 固定资产修理期间的停工损失

7. 季节性停工期间的停工损失应计入(　　)科目。
A. “营业外支出”　　B. “基本生产成本”
C. “制造费用”　　D. “其他应收款”

二、多项选择题

1. 与“废品损失”科目贷方对应的科目可能有(　　)。
A. 原材料　　B. 其他应收款
C. 基本生产成本　　D. 制造费用
E. 营业外支出

2. 与“废品损失”科目借方对应的科目可能有(　　)。
A. 原材料　　B. 其他应收款
C. 制造费用　　D. 基本生产成本
E. 应付职工薪酬

3. 可修复废品的确认，必须满足的条件有(　　)。
A. 经过修理仍不能使用的
B. 所花费的修复费用在经济上合算的
C. 经过修理可以使用的
D. 所花费的修复费用在经济上不合算的
E. 不经过修理也可以使用的

4. 与“停工损失”科目贷方对应的科目可能有(　　)。
A. 其他应收款　　B. 营业外支出
C. 基本生产成本　　D. 制造费用
E. 管理费用

5. 停工损失应包括生产车间(　　)。

A. 停工期间发生的原材料、工资费用
B. 停工期间发生的制造费用
C. 保险公司的赔款
D. 季节性和固定资产修理期间的停工损失
E. 自然灾害引起的非正常停工损失

三、判断题

1. 可修复废品是指技术上可以修复的废品。（　　）

2. 经过修理虽可使用，但所花费的修复费用在经济上不合算的废品，属于不可修复废品。（　　）

3. 不单独核算停工损失的企业，停工期间发生的属于停工损失的各项费用，应直接计入“基本生产成本”科目。（　　）

四、实训题

1. 某民营中小企业基本生产车间生产A产品150件，生产过程中发现其中有4件不可修复废品。150件产品在生产过程中发生费用为：原材料费用6 000元，直接人工费用6 300元，制造费用3 600元。其中原材料是在生产开始时一次性投入，原材料费用按产量比例进行分配，其他费用按生产工时比例进行分配。产品的生产工时总共为4 500小时，其中废品的生产工时为120小时，废品材料回收价值25元。

要求：

（1）计算不可修复废品的生产成本并登记不可修复废品损失计算表（表6－4）。

表6－4　不可修复废品损失计算表

车间名称：基本生产车间
产品名称：A产品　　　　金额单位：元

项　目	数量/件	直接材料	生产工时	直接人工	制造费用	成本合计
合格品和废品生产费用						
费用分配率	—		—			—
废品生产成本						
减：残料价值	—		—	—	—	
废品损失	—		—			

（2）登记产品成本明细账（表6－5）。

表6－5　产品生产成本明细账

车间名称：基本生产车间
产品名称：A产品　　　　金额单位：元

20××年		凭证号数	摘　要	直接材料	直接人工	制造费用	废品损失	成本合计
月	日							
略	略	略	原材料费用分配表					
			职工薪酬分配表					

续表

20××年		凭证号数	摘　要	直接材料	直接人工	制造费用	废品损失	成本合计
月	日							
			制造费用分配表					
			减：不可修复废品成本					
			转入废品净损失					
			本月完工入库合格品总成本					

（3）编制相关分录。

2. 某企业规定不可修复废品成本按定额成本计价。某月份某产品的不可修复废品 25 件，每件直接材料定额为 9 元；已完成的定额工时共为 130 小时。每小时定额费用为：直接人工 7 元，制造费用 9 元。该月该产品的可修复废品的修复费用为：直接材料 500 元，直接人工 300 元，制造费用 700 元。废品残料计价 150 元作为原材料入库。应由责任人员赔偿的废品损失 200 元。

要求：

（1）计算不可修复废品的生产成本。

（2）计算全部废品的损失。

（3）编制归集废品修复费用、结转不可修复废品生产成本、废品残值入库、应收赔款以及结转废品损失的会计分录。



第7章 生产费用在完工产品与在产品之间的分配

SHENGCHAN FEIYONG ZAI WANGONGCHANPIN YU ZAICHANPIN ZHIJIAN DE FENPEI

【学习目标】

1. 了解完工产品和在产品的区别。
2. 理解在不同情况下，生产费用在完工产品与在产品之间进行分配适用不同的方法。
3. 掌握生产费用在完工产品与在产品之间的分配方法，会正确编制生产费用分配表，并做相关分录。

【引例】

企业生产的产品每个月月末可能全部完工，可能全部没有完工，但是更多的情况是，既有完工产品，又有未完工产品。那么，在前面所归集的基本生产成本中，必然有一部分是完工产品的成本，另一部分是未完工产品的成本，这些成本如何计算出来呢？小陈和小黄刚从事会计工作不久。小陈发现自己所核算的车间月底未完工产品总是很少，为了工作简便，她认为可以将当月的基本生产成本都作为完工产品的成本。小黄发现自己所核算的车间月底未完工产品总是很多，同时未完工产品的所消耗的成本基本都是原材料费用，因此，他认为可以只计算未完工产品的原材料费用作为其成本，而其他成本都作为完工产品成本。这些方法可以使用吗？车间是否还有其他情况，不同的情况应该用何种方法呢？



7.1 在产品的概念及其数量的确定

通过前面章节的归集与分配，本月所耗生产费用已经计入各种产品的“基本生产成本”明细账，最后一步就是计算完工产品的成本；假如到了月末，所有产品均已完工，那么归集的成本都是完工产品的成本；假如到了月末，所有产品均未完工，那么归集的成本则都只是未完工产品的成本，完工产品的成本为零。在现实生活中，以上两种情况都不多，经常碰到的是到了月末，既有完工产品，又有未完工产品，称为在产品，此时就需要将归集的成本在完工产品与在产品之间进行分配，本节就此类分配方法进行介绍。

7.1.1 在产品的概念

在产品是指企业已经投入生产，但是还没有完成全部生产过程、不能作为商品销售的产品，包括正在车间中加工的在产品（正在返修的废品也在内）和已经完成一个或几个生产步骤，但还需要继续加工的半成品（未经验收入库的产品和等待返修的废品也在内）两部分。以上在产品，是从广义的或者就整个企业来说的在产品。对外销售的自制半成品，属于商品产品，验收入库后不应列入在产品之内。从狭义的或者就某一车间或某一生产步骤来说，在产品只包括该车间或该生产步骤正在加工中的那部分在产品，车间或生产步骤完工的半成品不包括在内。简而言之，广义在产品指未完成整个企业生产步骤的产品，狭义在产品则指未完成某一车间或某一生产步骤的产品。本节指的是狭义在产品。

7.1.2 在产品数量的确定

为了准确核算在产品数量，通常有两种方法，通过账面资料核算或者通过实地盘点。需要通过账面资料核算在产品数量的企业，要求设置“在产品收发存账簿”，也叫“在产品台账”，其格式见表7-1。

表7-1 在产品台账

生产单位： 生产工序： 在产品名称： 计量单位：

日期	摘 要	收 入		转 出			结 存			备 注
		凭证号数	数量	凭证号数	合格品	废品	已完工	未完工	废品	
	合 计									

在实际工作中，确定在产品数量的两种方法往往同时使用，一方面要根据领料凭证、在产品内部转移凭证、产成品检验凭证和产品交库凭证等做好在产品收发结存的记录工作；另一方面，也要对在产品进行定期盘点，随时掌握在产品的变化，确保在产品数量的准确性。

7.1.3 在产品清查及清查结果的账务处理

为了核实在产品的数量，确保账实相符，需要对在产品进行定期清查，或不定期进行轮流清查。实地盘点的结果，应填制“在产品盘点表”，并与在产品台账核对。如有不符，还

需填制“在产品盘盈盘亏报告表”。对盘点结果，会计人员应认真审核并经有关部门和领导审批后，进行相应的账务处理。

1. 盘盈

(1) 发现盘盈时的账务处理。

借：基本生产成本

　　贷：待处理财产损溢——待处理流动资产损溢

(2) 批准后处理的账务处理。

借：待处理财产损溢——待处理流动资产损溢

　　贷：制造费用

2. 盘亏

(1) 发现盘亏时的账务处理。

借：待处理财产损溢——待处理流动资产损溢

　　贷：基本生产成本

(2) 批准后处理的账务处理。

借：原材料(残料价值)

　　其他应收款(应由过失人或保险公司赔偿的损失)

　　营业外支出(意外灾害)

　　制造费用

　　贷：待处理财产损溢——待处理流动资产损溢



7.2 生产费用在完工产品和在产品之间分配的方法

区分完工产品和在产品之后，下面就是将归集的产品成本在完工产品与在产品之间进行分配。主要计算公式为：

$$本月生产费用=本月完工产品成本+月末在产品成本 \tag{7.1}$$

假如采用公式(7.1)，意味本月生产的产品都是本月才开始生产，所以仅需分配本月生产费用。但更一般的情况是，上个月有未完工的产品，本月继续进行加工，那么本月需要分配的生产费用应该还有包括上月末在产品成本，同时上月末在产品成本就是下月初在产品成本。所以，公式(7.1)可以变为：

$$月初在产品成本+本月生产费用=本月完工产品成本+月末在产品成本 \tag{7.2}$$

假如使用公式(7.2)意味着是按照某一标准，将成本在本月完工产品与月末在产品之间按照一定比例进行分配，也可以采用另一种方法，即先确定月末在产品成本，然后计算本月完工产品成本。其计算公式为：

$$本月完工产品成本=本月生产费用+月初在产品成本-月末在产品成本 \tag{7.3}$$

综上所述，再结合企业月末在产品的数量多少、变化大小、各项费用比重的大小以及企业定额管理基础的好坏等具体条件，共有7种分配方法：在产品不计算成本法、在产品按固定成本计价法、在产品按所耗原材料费用计价法、约当产量比例法、在产品按完工产品计价法、在产品按定额成本计价法和定额比例法。

1. 在产品不计算成本法

采用这种分配方法，虽然有月末在产品，但不计算成本。这种方法适用于各月月末在产品数量很少的产品。从公式(7.3)可以看出，假如各月月末在产品数量很少，那么月初和月末在产品费用就很小，两者的差额也很小，是否计算在产品成本对本月完工产品成本影响不大。出于简化计算工作的考虑，可以不计算在产品成本。同时，公式(7.3)变为：

$$本月完工产品成本=本月生产费用 \tag{7.4}$$

即，每月生产费用之和也就是每月完工产品成本。例如，煤炭行业中的采煤环节由于工作面小，在产品数量很少，所以其月末在产品可以不计算成本。

2. 在产品按固定成本计价法

采用这种分配方法，各月末在产品的成本固定不变。这种方法适用于月末在产品数量较小或在产品数量虽大，但各月间变化不大的产品。因为每月在产品数量很少或者变化很少，那么月初与月末在产品成本之间的差额就很少。同样，从公式(7.3)可以看出，本月完工产品成本与本月生产费用相差不多，也是出于简化计算工作的考虑，可以将月初和月末在产品都按照固定成本计价。

在这种分配方法下，每月生产费用之和也就是每月完工产品成本，但要注意12月份除外。为了避免相隔时间过长，在产品数量变化较大，通常在每年年末，需要实际盘点在产品的数量，具体计算在产品成本；并通过公式(7.3)计算12月份在产品成本；而盘点计算后的在产品成本将作为下一个年度各月固定的在产品成本。例如，炼铁企业和化工企业一般采用此种方法。

3. 在产品按所耗原材料费用计价法

采用这种分配方法，月末在产品只计算其所耗用的原材料费用，不计算职工薪酬、制造费用等加工费用。这种方法适用于各月末在产品数量较大，各月在产品数量变化也较大，但原材料费用在成本中所占比重较大的产品。因为月末在产品数量较大，且各月在产品数量变化也较大，所以前两种方法均不适用。由于原材料费用在成本中所占比重较大，职工薪酬、制造费用在成本中所占比重就小，而作为未完工的在产品，职工薪酬、制造费用所占比例就更小，月初和月末在产品成本中职工薪酬、制造费用间的差额自然也小。从公式(7.3)可以看出，假如月末在产品成本中只计算原材料费用，则可以简化计算，且对本月完工产品成本的影响也很小。因此，就出现了在产品按所耗原材料费用计价法。因为在产品只计算原材料费用，从公式(7.3)看出，本月产品的职工薪酬、制造费用将全部由完工产品成本负担。这种方法的计算步骤如下：

步骤一，原材料费用分配率=(月初在产品所负担的原材料费用+本月发生原材料费用)÷(完工产品数量+月末在产品数量)

步骤二，完工产品成本=完工产品数量×原材料费用分配率+其他费用

步骤三，月末在产品成本=月末在产品数量×原材料费用分配率

【例7-1】 某民营中小企业生产产品甲，原材料在生产开始时一次性投入。月初在产品费用为40 000元，本月发生费用120 000元，其中原材料费用90 000元，其他费用30 000元。本月完工产品700件，月末在产品600件。计算完工产品费用和月末在产品费用。根据上述步骤，计算过程如下：

原材料费用分配率=(40 000+90 000)÷(700+600)=100

完工产品成本=700×100+30 000=100 000(元)

月末在产品成本＝600×100＝60 000(元)

例如，在纺织、造纸和酿酒等企业，原材料费用所占比重较大，多采用这种分配方法。



请思考一下，计算出完工产品成本之后，是否还有其他方法可以计算月末在产品成本？

4. 约当产量比例法

采用这种分配方法时，将月末在产品数量按其完工程度折算为相当于完工产品的产量，即约当产量，然后按照完工产品产量与月末在产品约当产量的比例分配计算本月完工产品成本和月末在产品成本。这种方法适用于月末在产品数量较大，且变化也较大，产品成本中原材料费用和加工费用比重相差不多的产品。这种分配方法的计算步骤如下：

步骤一，在产品约当产量＝在产品数量×完工百分比

步骤二，某项费用分配率＝该项费用总额÷(完工产品数量＋在产品约当产量)

步骤三，完工产品该项费用＝完工产品产量×该项费用分配率

步骤四，在产品该项费用＝在产品约当产量×该项费用分配率＝该项费用总额－完工产品该项费用

步骤五，完工产品成本＝归集的完工产品各项费用之和，月末在产品成本＝归集的在产品各项费用之和

采用这种分配方法，确定在产品的约当产量是关键，根据各类费用的不同投入方式，有不同的计算方法。

(1) 分配直接材料时计算约当产量的方法有4种情况：

① 原材料在生产开始时一次性投入，则上述计算“步骤一”中完工百分比为100%。

② 原材料投入程度和生产工时投入的进度一致，则上述计算“步骤一”中完工百分比为

[(前面各道工序工时定额之和＋本工序工时定额×50%)÷产品工时定额]×100%

③ 原材料随着生产进度陆续投入，则上述计算“步骤一”中完工百分比为

[(前面各道工序原材料消耗定额之和＋本工序原材料消耗定额×50%)÷产品原材料消耗定额]×100%

④ 原材料在每道工序开始时一次性投入，则上述计算“步骤一”中完工百分比为

[(前面各道工序原材料消耗定额之和＋本工序原材料消耗定额)÷产品原材料消耗定额]×100%



请思考一下，为什么原材料的投入方式不同，计算完工百分比的公式也会不同？

(2) 直接人工、制造费用等其他费用计算约当产量时上述计算“步骤一”中完工百分比为

[(前面各道工序工时定额之和＋本工序工时定额×50%)÷产品工时定额]×100%

【例7-2】 某民营中小企业通过两道工序生产甲产品，月初在产品费用400元，其中原材料费用100元，其他费用300元，本月发生费用600元，其中原材料费用200元，其他费

用400元。月末，完工产品10件，在产品20件，其中第一道工序在产品8件，第二道工序在产品12件。已知生产产品的原材料消耗定额：第一道工序为6千克，第二道工序为10千克。生产产品的工时定额：第一道工序为3小时，第二道工序为7小时。

(1) 假如原材料在生产开始时一次性投入，计算本月完工产品成本和月末在产品成本过程如下：

① 分配原材料费用。

在产品约当产量＝8＋12＝20(件)

原材料费用分配率＝(100＋200)÷(10＋20)＝10

本月完工产品原材料费用＝10×10＝100(元)

月末在产品原材料费用＝20×10＝200(元)

② 分配其他费用。

第一道工序在产品约当产量＝8×[(3×50％)÷(3＋7)]×100％＝1.2(件)

第二道工序在产品约当产量＝12×[(3＋7×50％)÷(3＋7)]×100％＝7.8(件)

在产品的约当产量＝1.2＋7.8＝9(件)

其他费用分配率＝(300＋400)÷(10＋9)≈36.84

本月完工产品其他费用＝10×36.84＝368.4(元)

月末在产品其他费用＝300＋400－368.4＝331.6(元)(使用倒挤，因为分配率是小数点后保留过)

本月完工产品成本＝100＋368.4＝468.4(元)

月末在产品成本＝200＋331.6＝531.6(元)

(2) 假如原材料投入程度与生产工序投入进度一致，则计算本月完工产品成本和月末在产品成本的过程如下：

第一道工序在产品约当产量＝8×[(3×50％)÷(3＋7)]×100％＝1.2(件)

第二道工序在产品约当产量＝12×[(3＋7×50％)÷(3＋7)]×100％＝7.8(件)

在产品的约当产量＝1.2＋7.8＝9(件)

费用分配率＝(400＋600)÷(10＋9)≈52.63

本月完工产品成本＝10×52.63＝526.3(元)

月末在产品成本＝400＋600－526.3＝473.7(元)

(3) 假如原材料随着生产进度陆续投入，则计算本月完工产品成本和月末在产品成本的过程如下：

① 分配原材料费用。

第一道工序在产品约当产量＝8×[(6×50％)÷(6＋10)]×100％＝1.5(件)

第二道工序在产品约当产量＝12×[(6＋10×50％)÷(6＋10)]×100％＝8.25(件)

在产品的约当产量＝1.5＋8.25＝9.75(件)

原材料费用分配率＝(100＋200)÷(10＋9.75)≈15.19

本月完工产品原材料费用＝10×15.19＝151.9(元)

月末在产品原材料费用＝100＋200－151.9＝148.1(元)

② 分配其他费用。

第一道工序在产品约当产量＝8×[(3×50％)÷(3＋7)]×100％＝1.2(件)

第二道工序在产品约当产量＝12×[(3＋7×50％)÷(3＋7)]×100％＝7.8(件)

在产品的约当产量＝1.2＋7.8＝9(件)

其他费用分配率＝(300＋400)÷(10＋9)≈36.84

本月完工产品其他费用＝10×36.84＝368.4(元)

月末在产品其他费用＝300＋400－368.4＝331.6(元)

本月完工产品成本＝151.9＋368.4＝520.3(元)

月末在产品成本＝148.1＋331.6＝479.7(元)

(4) 假如原材料在每道工序开始时一次性投入，计算本月完工产品成本和月末在产品成本过程如下：

① 分配原材料费用。

第一道工序在产品约当产量＝8×[6÷(6＋10)]×100%＝3(件)

第二道工序在产品约当产量＝12×[(6＋10) ÷(6＋10)]×100%＝12(件)

在产品的约当产量＝3＋12＝15(件)

原材料费用分配率＝(100＋200)÷(10＋15)＝12

本月完工产品原材料费用＝10×12＝120(元)

月末在产品原材料费用＝100＋200－120＝180(元)

② 分配其他费用。

第一道工序在产品约当产量＝8×[(3×50%)÷(3＋7)]×100%＝1.2(件)

第二道工序在产品约当产量＝12×[(3＋7×50%)÷(3＋7)]×100%＝7.8(件)

在产品的约当产量＝1.2＋7.8＝9(件)

其他费用分配率＝(300＋400)÷(10＋9)≈36.84

本月完工产品其他费用＝10×36.84＝368.4(元)

月末在产品其他费用＝300＋400－368.4＝331.6(元)

本月完工产品成本＝120＋368.4＝488.4(元)

月末在产品成本＝180＋331.6＝511.6(元)



问题与思考

表7-2是某有限公司6月份的完工产品成本计算单。你知道表格中的数据该如何计算吗？

表7-2　6月份3.0营养煲生产成本计算单

金额单位：元

项　目	直接材料	直接人工	其他直接费用	制造费用	合　计
月初成本					
本月发生					
合　计					
约当产量					
分配率					
完工产品数量					
完工产品成本					
月末在产品成本					

5. 在产品按完工产品计价法

采用这种分配方法时，在产品视同完工产品分配费用。这种方法适用于月末在产品已经接近完工或已经完工，只是尚未验收入库的产品。因为在这种情况下的在产品已经基本加工完毕或已经加工完毕，在产品的成本和完工产品的成本基本相等或相等，为了简化计算，可以将在产品按完工产品计价。

6. 在产品按定额成本计价法

采用这种分配方法时，月末在产品的各项费用按各该费用定额计算，也即月末在产品成本按其数量和单位定额成本计算。这种方法适用于定额管理基础较好，各项消耗定额或费用定额比较准确、稳定，而且月末在产品数量变动不大的产品。其计算公式为：

月末在产品成本＝月末在产品数量×在产品单位定额成本

本月完工产品成本＝月初在产品成本＋本月发生的生产费用－月末在产品成本

【例7-3】 某民营中小企业生产甲产品，某月份月初在产品成本和本月发生的生产费用共计1 000元，其中原材料费用500元，工资费用200元，制造费用300元。本月完工产品30件，月末在产品5件。该产品原材料在生产开始时一次性投入，月末在产品完成定额工时10小时。该产品的定额资料：原材料费用定额10元，人工费用定额2元，制造费用定额3元。计算本月完工产品与月末在产品成本的步骤如下：

月末在产品成本＝5×10＋10×2＋10×3＝100(元)

本月完工产品成本＝1 000－100＝900(元)



问题与思考

为什么采用在产品按定额成本计价法时要求月末在产品数量变动不大？如果月末在产品数量变动较大，应该采用什么方法？

7. 定额比例法

采用这种分配方法时，其生产费用按完工产品与月末在产品定额消耗量或定额费用的比例进行分配。这种方法适用于定额管理基础较好，各项消耗定额或费用定额比较准确、稳定，但各月末在产品数量变动较大的产品。因为各月末在产品数量变化较大，即使消耗定额或费用定额准确、稳定，两者脱离费用定额差异的差额仍会较大。如果继续采用前述定额成本计价法，从公式(7.3)可以看出，将把较大的差额计入完工产品成本，从而影响成本的准确性，所以，这时采用定额比例法，分配结果会比较合理，而且便于将实际费用与定额费用相比较，考核和分析定额的执行情况。定额比例法的计算步骤如下：

步骤一，某项费用分配率＝(月初在产品实际费用＋本月实际费用)÷(本月完工产品定额消耗量/工时/费用＋月末在产品定额消耗量/工时/费用)

因为，月初在产品成本＋本月生产费用＝本月完工产品成本＋月末在产品成本，所以此公式也可变为：

某项费用分配率＝(月初在产品实际费用＋本月实际费用)÷(月初在产品定额消耗量/工时/费用＋本月投入的定额消耗量/工时/费用)

步骤二，本月完工产品成本＝本月完工产品定额消耗量/工时/费用×某项费用分配率

步骤三，月末在产品成本＝月末在产品定额消耗量/工时/费用×某项费用分配率

【例7－4】 甲产品由A、B两种零件制成。其单位零件的原材料费用定额为：A零件10元，B零件8元。原材料在零件投产时一次投入。甲产品本月完工800台，月末在产品的盘存数量为：A零件480件，B零件520件，其单位工时定额分别为4小时、3小时。甲产品单台原材料定额为18元，工时定额为8小时。另月初和本月发生的费用之和为：原材料费用14 016元，工资及福利费7 410元，制造费用6 916元，成本合计28 342元。按定额比例法分配甲产品的完工产品和月末在产品成本，见表7－3。

表7－3　完工产品与月末在产品费用分配表

摘　要		原材料	工资及福利费	制造费用	成本合计
费用合计		14 016	7 410	6 916	28 342
分配率		0.6③	0.75⑧	0.7	—
完工产品成本	定额	14 400①	6 400⑥	—	—
	实际	8 640④	4 800⑨	4 480	17 920
在产品成本	定额	8 960②	3 480⑦	—	—
	实际	5 376⑤	2 610⑩	2 436	10 422

注：①800×18＝14 400；②480×10＋520×8＝8 960；③14 016÷(14 400＋8 960)＝0.6；④14 400×0.6＝8 640；⑤8 960×0.6＝5 376；⑥800×8＝6 400；⑦480×4＋520×3＝3 480；⑧7 410÷(6 400＋3 480)＝0.75；⑨6 400×0.75＝4 800；⑩3 480×0.75＝2 610；制造费用计算方法和直接人工相同，其他数字题中已经给出，或者通过加总得到。



7.3　完工产品成本结转的核算

生产费用在完工产品与月末在产品之间分配后，企业就知道了本月完工产品的成本，现在需要按照不同的产品品种将完工产品成本进行结转，账务处理如下：

借：库存商品(基本生产车间产成品入库)

　　周转材料(辅助生产车间自制工具、模具入库)

　　原材料(辅助生产车间修理用备件入库)

　　贷：基本生产成本或辅助生产成本

结转之后，“基本生产成本”账户的借方余额表示本月在产品成本，下月将继续加工。



同步测试题

一、单项选择题

1. 某种产品经两道工序加工而成。其原材料分两道工序在每道工序开始时一次投入；第一工序原材料消耗定额75千克，第二工序原材料消耗定额100千克。据此算出的第二工序在产品完工率为(　　)。

A. 50%　　B. 66%　　C. 100%　　D. 80%

2. 以完工产品和月末在产品的数量比例分配计算完工产品与月末在产品的原材料费用，必须具备的条件是(　　)。
   A. 原材料陆续投入
   B. 原材料在生产开始时一次投入
   C. 在产品原材料费用比重较大
   D. 各项消耗定额比较准确、稳定
3. 如果产品成本中的原材料费用所占比重很大，原材料随生产进度逐渐投入生产，为了简化成本计算工作，在分配完工产品与月末在产品费用时，应该采用的方法是(　　)。
   A. 约当产量比例法
   B. 在产品按所耗原材料费用计价，原材料费用按约当产量比例分配
   C. 在产品按所耗原材料费用计价
   D. 原料费用按约当产量比例分配
4. 狭义的在产品是指(　　)。
   A. 正在车间加工的在产品
   B. 需进一步加工的半成品
   C. 对外销售的自制半成品
   D. 产成品
5. 在产品按所耗原材料费用计价法，适用于(　　)。
   A. 各月在产品数量变化较大的产品
   B. 各月末在产品数量较大的产品
   C. 原材料费用在成本中所占比重较大的产品
   D. 同时具备以上 3 个条件的产品
6. 各月末在产品数量较小，或者在产品数量虽大，但各月之间变化不大的产品，适用的分配方法是(　　)。
   A. 在产品按定额成本计价法
   B. 在产品按完工产品计价法
   C. 约当产量比例法
   D. 在产品按固定成本计价法

二、多项选择题

1. 广义在产品包括(　　)。
   A. 尚在各步骤加工的在产品
   B. 转入各半成品库准备继续加工的半成品
   C. 对外销售的自制半成品
   D. 已入库的外购半成品
   E. 等待返修的废品
2. 在产品发生盘亏和毁损后，经批准进行处理时，应分别不同原因借记的科目有(　　)。
   A. “基本生产成本”
   B. “辅助生产成本”
   C. “制造费用”
   D. “营业外支出”
   E. “其他应收款”
3. 采用定额比例法分配完工产品和在产品费用，应具备的条件是(　　)。
   A. 定额管理基础较好
   B. 月末在产品数量变化较大
   C. 月末在产品数量变化较小
   D. 月末在产品数量较少
   E. 各项消耗定额或费用定额较准确、稳定

4. 各月份在产品数量较多而且变化也较大，在完工产品与月末在产品之间分配生产费用时，不宜采用的方法有(　　)。

A. 约当产量比例法　　B. 在产品按固定成本计价法

C. 在产品按定额成本计价法　　D. 在产品不计算成本法

E. 定额比例法

5. 广义的在产品是指(　　)。

A. 全部加工中的在产品和半成品

B. 尚在本步骤中加工中的在产品

C. 转入各半成品库的半成品

D. 准备对外销售的半成品

E. 已从半成品库转到以后各步骤进一步加工，尚未最后制成的半成品

6. 产成品和在产品的盘亏与毁损在批准处理时，可能借记(　　)科目，贷记“待处理财产损溢”科目。

A. “管理费用”　B. “制造费用”　C. “其他应收款”　D. “营业外支出”

E. “基本生产成本”

7. 下列适用于约当产量比例法的有(　　)。

A. 月末在产品数量较大

B. 月末在产品接近完工

C. 各月末在产品数量变化较大

D. 产品成本中原材料费用和工资等其他费用比重相差不大

E. 产品成本中原材料费用和工资等其他费用比重相差较大

三、判断题

1. 各月末在产品数量变化不大的产品，可以不计算月末在产品成本。(　　)

2. 在产品按其所耗原材料费用计价时，本月发生的其他费用全部计入完工产品成本。(　　)

3. 在产品按所耗原材料费用计价时，都应按完工产品与月末在产品的数量比例分配其原材料费用。(　　)

4. 月末在产品数量较小，或者虽然月末在产品数量较大，但各月末在产品数量变化不大的企业，适合用在产品按固定成本计价法。(　　)

5. 不计算在产品成本法适用于月末没有在产品的产品。(　　)

四、实训题

1. 某企业生产A产品需顺序经过三道工序连续加工才能完成，在产品在各工序的完工程度均为50%。具体资料见表7-4。

表7-4　三道工序加工进度表

项　目	一工序	二工序	三工序	合　计
工时定额/小时	40	60	100	200
在产品数量/件	70	60	80	210

要求：根据下列资料计算各工序的在产品完工率及全部在产品约当产量。

第一工序在产品完工率＝

第二工序在产品完工率＝

第三工序在产品完工率＝

在产品约当产量＝

2. 某企业甲产品的原材料在生产开始时一次投入，产品成本中的原材料费用所占比重很大，月末在产品按其所耗原材料费用计价。其月初在产品费用为 1 000 元，该月生产费用为原材料 8 500 元，直接人工 4 000 元，制造费用 6 000 元。该月完工产品 900 件，月末在产品 50 件。

要求：分配计算甲产品的完工产品成本和月末在产品成本。

3. 某厂加工甲产品，原材料在生产开始时投入 50%，其余 50%在产品加工到 90%时再投入。工费随加工进度均匀发生。月初加本月生产费用合计为：原材料 30 000 元，直接工资 9 120 元，制造费用 3 040 元；本月完工 280 件，月末在产品 40 件，完工程度为 60%。

要求：

(1) 分别计算原材料、直接工资、制造费用分配率。

(2) 按约当产量比例法计算完工产品与月末在产品成本。

4. 某产品分两道工序制成。其工时定额为：第一道工序 10 小时，第二道工序 40 小时，每道工序按本道工序工时定额的 50%计算。在产品数量为：第一道工序 150 件，第二道工序 300 件。月末完工产品 305 件，月初在产品和本月发生的直接人工费用共计 3 220 元。

要求：

(1) 计算两道工序在产品的完工率。

(2) 计算月末在产品约当产量。

(3) 按约当产量比例法计算完工产品和月末在产品的工资及福利费。

5. 某种产品经两道工序制成，原材料随加工进度陆续投入。原材料消耗定额为：第一道工序40%，第二道工序60%。其月末在产品数量为：第一道工序300件；第二道工序400件。该月完工产品为600件。月初和本月发生的费用为：原材料费用28 200元，加工费用16 920元。

要求：按约当产量比例法分配原材料费用和加工费用，并填制表7-5。

表7-5 原材料和加工费用表

项　　目	原材料费用	加工费用	费用合计
本月费用/元			
完工产品数量及在产品约当产量			
单位成本/元			
完工产品成本/元			
月末在产品成本/元			

6. 某民营中小企业分两道工序生产甲产品，某月份月初在产品成本和本月发生的生产费用共计38 500元，其中原材料费用22 300元，工资费用9 200元，制造费用7 000元。本月完工产品300件，月末在产品150件，其中第一道工序80件，第二道工序70件。该产品原材料在生产开始时一次性投入，月末在产品第一道工序工时定额4小时，第二道工序工时定额2小时。该产品的定额资料如下：原材料费用定额50元，人工费用定额4元，制造费用定额3元。

要求：计算本月完工产品与月末在产品成本。

7. 某企业采用定额比例法计算分配A产品的完工产品和月末在产品成本，20××年8月份有关生产费用见表7-5(填制后)，本月完工产品定额工时6 000小时，月末在产品的定额工时为2 400小时。

要求：根据以上资料完成表7-6（原材料费用按定额费用比例分配，其他各项费用按定额工时比例分配，费用分配率计算结果保留到小数点后四位数，其他计算结果保留到小数点后两位数）。

表 7-6 产品成本计算表

<table>
<tr><th colspan="2">成本项目</th><th>原材料</th><th>工资及福利费</th><th>制造费用</th><th>合 计</th></tr>
<tr><td colspan="2">月初在生产费用/元</td><td>7 901</td><td>1 900</td><td>2 500</td><td></td></tr>
<tr><td colspan="2">本月生产费用/元</td><td>10 560</td><td>8 563</td><td>7 955</td><td></td></tr>
<tr><td colspan="2">生产费用累计/元</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td colspan="2">费用分配率</td><td></td><td></td><td></td><td>—</td></tr>
<tr><td rowspan="2">完工产品费用</td><td>定额</td><td>10 000 元</td><td>6 000 小时</td><td>—</td><td>—</td></tr>
<tr><td>实际/元</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td rowspan="2">月末在产品费用</td><td>定额</td><td>5 900 元</td><td>2 400 小时</td><td>—</td><td>—</td></tr>
<tr><td>实际/元</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
</table>

第 8 章

产品成本计算方法概述

CHANPIN CHENGBEN JISUAN FANGFA GAISHU



【学习目标】

1. 了解各种产品计算方法。
2. 理解在不同情况下应采用不同的产品成本计算方法。
3. 掌握各种产品计算方法的特点，会根据企业的不同情况选择不同的产品计算方法。

【引例】

小何刚刚从一家食品企业跳槽到服装企业。原来的食品企业是按照产品品种组织生产的，因此在计算产品成本时，也是以产品品种为计算对象。而现在这个服装企业是按照批别来组织生产的，一个批别中常常有多个品种的服装。假如继续按照产品品种来计算产品成本，似乎非常麻烦，那是否有其他简便的方法呢？除了生产类型，企业的管理要求对产品成本计算方法的选择有什么影响呢？



8.1 影响产品成本计算方法的因素

计算产品成本，首先要确定产品成本计算的对象，然后在各个成本计算对象之间归集和分配费用，最后将生产费用在完工产品与在产品间直接进行分配。前面讲述的产品计算程序均以产品品种为计算对象。实际上，生产特点不同，管理要求不同，产品成本计算对象也会有所不同。生产特点和管理要求对产品成本计算方法的影响，主要也是表现在产品成本计算对象的确定上。

8.1.1 企业按照生产特点进行的分类

企业的生产特点主要包括生产的工艺过程和组织方式两个方面。按照工艺过程和组织方式的不同，可以将企业分为不同的类型。

1. 按照工艺过程分类

工业企业的生产，按照工艺过程可以分为单步骤生产和多步骤生产两种类型。

(1) 单步骤生产是指产品生产的工艺过程不能间断，或者虽能间断但不便于或不需要划分为几个步骤的产品生产，如发电、采煤等企业的生产均属于此类型。

(2) 多步骤生产是指产品生产的工艺过程可以间断，可以分散在不同时间、地点进行的产品生产。多步骤生产按照产品加工方式的不同又可以分为连续式生产和平行式生产。连续式生产是指产品的加工过程是连续不断的，即将原材料投入生产后，要顺序经过若干个步骤，最终才能制成企业的产成品，如纺织、钢铁等企业的生产均属于此类型。以这种方式进行生产的企业，只有最后一个步骤的完工产品才能称为产成品，而其他步骤的完工产品只能称为半成品。平行式生产是指产品各个零部件的生产是平行进行的，即将原材料投入各个不同的生产部门，平行地生产出产成品所需的各种零部件，最后再将零部件进行组装，制成企业的产成品，如自行车、船舶等企业的生产均属于此类型。

2. 按照组织方式分类

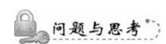
工业企业的生产，按照组织方式可以分为大量生产、成批生产、单件生产 3 种类型。

(1) 大量生产要求连续不断地重复生产一种或多种产品，如面粉、食糖、化肥、采掘、钢铁和纺织等的生产都属于此类型。

(2) 成批生产是指按规定的产品批别和数量，定期或不定期地对某种产品重复进行的生产。成批生产分为大批生产和小批生产。大批生产往往在一段时间内不断重复生产一种或多种产品，因而类似于大量生产，如木器生产等属于此类型。小批生产的产品批量较小，一批产品一般可以同时完工，如服装生产等属于此类型。

(3) 单件生产均按件组织生产，如造船和重型机械制造生产属于此类型。同时，因为小批生产的产品批量较小，所以单件生产类似于小批生产。

以上就是企业按照生产特点进行分类的结果，但都是分别按照工艺过程或组织方式进行分类的。其实，两者需要结合考虑。



一般而言，企业的分类并不是独立的。结合两种分类结果，你认为工业企业可以分为哪些类型？

8.1.2 生产特点对产品成本计算方法的影响

生产特点对产品成本计算方法的影响体现在很多方面，下面主要介绍一下生产特点对成本计算对象、生产费用如何计入产品成本、成本计算期以及生产费用在完工产品和在产品之间如何分配的影响。

1. 生产特点对成本计算对象的影响

对于大量大批单步骤生产的企业来说，因为它是在重复地生产一种产品，而且没有自制半成品，所以只能以产品品种作为成本计算对象。对于大量大批多步骤生产的企业来说，它虽然也是在重复地生产一种产品，但可能存在自制半成品。因此，它可以选择先独立地计算各个步骤半成品的成本，然后再汇总得出产成品的成本。此时，企业就是以产品步骤作为成本计算对象。对于小批单件生产的企业来说，一般都是按照客户的订单，单件或按批别组织生产，因此，往往以单件或者批别作为成本计算对象。

2. 生产特点对生产费用如何计入产品成本的影响

已知生产费用按其计入产品成本的方法，可分为直接计入费用和间接计入费用。直接计入费用是指费用发生时，就能明确归属于某一成本计算对象，并能直接计入该成本计算对象的费用。间接计入费用是指费用发生时无法归属于某一成本计算对象，必须先按地点或用途进行归集，然后通过分配间接计入各成本计算对象的费用。对于单件生产的企业来说，所有的费用都是为了固定某件产品而耗费的，所有的费用在发生时就可以明确归属于哪一个成本计算对象，因此，都可以直接计入该件产品。而对于成批生产或者大量生产的企业来说，费用可能是直接计入费用，也可能是间接计入费用，关键要看费用发生时，能否将此费用明确归属于某一成本计算对象。

3. 生产特点对成本计算期的影响

成本计算期是指多久计算一次产品成本。对于大量大批生产的企业来说，因为企业需要不间断地生产产品，往往生产周期很长，假如等到产品生产完再计算产品成本，就不利于企业及时掌握成本资料，因此，这种类型的企业往往需要按月计算产品成本。成本计算期与产品生产周期不一致，但是与会计报告期一致。对于小批单件生产的企业来说，因为企业的生产不重复或重复少，而且批量小，一般可以等到某批或某件产品生产完再计算产品成本，即成本计算期与产品生产周期一致，但一般与会计报告期不一致。

4. 生产特点对生产费用在完工产品与在产品之间如何分配的影响

大量大批生产的企业，由于成本计算期与产品生产周期不一致，往往会出现月末计算产品成本时，有些产品已经完工，而有些产品还未完工的情况。这时就需要将当月的生产费用在完工产品与在产品之间进行分配。小批单件生产的企业，由于成本计算期与产品生产周期一致，所以在计算产品成本时产品已经全部完工，就不存在生产费用在完工产品与在产品之间分配的问题。

8.1.3 管理要求对产品成本计算方法的影响

除了生产特点对产品成本计算方法有影响，管理要求对产品成本计算方法也有影响。从成本管理上看，企业掌握的成本资料可以为企业的经营决策、制定价格、降低成本、提高效益以及员工评价等多方面提供参考，因此，资料越详细越好，越充分越好。但是资料要做得细、做得多，就会使得核算工作量增加，最终导致企业成本上升，因此，成本计算方法的选择一定要适合企业的管理要求。

例如，大量大批多步骤生产的企业，并不都需要分步骤核算产品成本。假如管理上需要，譬如某些步骤的自制半成品是对外销售的，需要知道自制半成品的成本以确定价格，那么此时企业才需要以产品的生产步骤作为成本计算对象；假如管理上确实没必要知道每一步骤的产品成本，那么企业仍然可以以产品品种为成本计算对象。再如，小批单件生产的企业，虽然往往是按照客户订单组织生产，并以客户订单作为成本计算对象的。但有时为了达到方便、合理计算产品成本的目的，也可以对客户订单进行必要的归并或细分，然后以重新组合的产品批别为成本计算对象。



8.2 产品成本计算的方法

产品成本的计算方法有基本方法和辅助方法。其中，基本方法分为品种法、分批法和分步法；辅助方法分为分类法和定额法。下面简单介绍一下各种方法的特点、适用范围以及使用情况。

8.2.1 产品成本计算的基本方法

（1）品种法。按照产品的品种计算产品成本，这种方法以产品品种为成本计算对象。

（2）分批法。按照产品的批别计算产品成本，这种方法以产品批别为成本计算对象。

（3）分步法。按照产品的生产步骤计算产品成本，这种方法以产品生产步骤为成本计算对象。

可以看出，虽然生产特点对成本计算方法的影响体现在很多方面，但最主要的还是对成本计算对象的影响，因为成本计算对象是区分成本计算方法的主要标志。

以上 3 种方法及其适用范围见表 8－1。

表 8－1 产品成本计算方法

成本计算方法	生产组织	工艺过程和管理要求
品种法	大量大批	单步骤生产或管理上不要求分步骤计算成本的多步骤生产
分批法	小批单件	单步骤生产或管理上不要求分步骤计算成本的多步骤生产
分步法	大量大批	管理上要求分步骤计算成本的多步骤生产

以上 3 种方法是计算产品实际成本必不可少的方法，因而是产品成本计算的基本方法。根据生产特点对成本计算方法的影响，可以看到这 3 种不同的计算方法有不同的特点，见表 8－2。

表 8-2 产品成本计算方法的特点

成本计算方法	成本计算对象	成本计算期	生产费用在完工产品与在产品之间如何分配
品种法	产品品种	按月计算，与会计报告期一致	一般需要计算
分批法	产品批别	不定期计算，与生产周期一致	一般不需计算
分步法	产品生产步骤	按月计算，与会计报告期一致	一般需要计算


问题与思考

假设某民营中小企业是一要求提供半成品资料的纺织企业，那么它应该选择哪种成本计算方法？

8.2.2 产品成本计算的辅助方法

1. 分类法

分类法是一种简便的产品成本计算方法。分类法一般在产品品种、规格繁多，但又可以按照一定要求划分为若干类别时使用。因为产品不再按照繁多的品种归集费用、计算成本，只是按照不同类别计算成本，类内再按照一定的分配方法分配计算各品种产品的成本即可，所以给成本计算工作带来了方便。

2. 定额法

定额法是一种加强成本管理的产品成本计算方法。定额法一般在定额管理工作比较好的企业使用，它将产品生产的实际成本分为按现行定额计算的定额成本、脱离现行定额的差异、原材料或半成品成本差异和月初在产品定额变动差异 4 个部分。通过对产品成本脱离定额差异的核算，可以及时了解产品成本的变化情况，加强成本控制。而将实际成本分为 4 个部分，又便于分析产品成本的变化原因，明确降低成本的方向。

分类法和定额法都是为了某一特定目的而采用的成本计算方法，并不是计算产品实际成本必不可少的方法，因而通常称为辅助方法。因为分类法和定额法只是为了某种特定目的所采用的辅助方法，所以它并不能单独使用，都需要与其他基本方法一起使用。

8.2.3 产品成本计算方法的运用

前面将各种成本计算方法进行了简单介绍，但是在实际工作中，一个企业并不是只能采用一种方法。有时为了生产特点和管理要求的需要，企业往往要将各种成本计算方法进行综合应用。这种综合应用一般分为两种情况：一种是同时采用；另一种是结合运用。

几种成本计算方法同时采用是指一个企业对于不同的产品采用不同的成本计算方法。当一个企业设有多个车间时，这种情况就很容易出现。譬如某些企业既设有基本生产车间，又设有辅助生产车间，因为基本生产车间生产的是企业销售的产品，而辅助生产车间生产的是企业基本生产车间或其他部门需要的工具与劳务，不同车间需要根据各自生产产品的特点选择合适的成本计算方法，于是就出现了几种成本计算方法同时采用的情况。

例如，某一民营企业是纺织企业，一般属于大量大批生产，同时因为纺织要经过多个步骤完成，所以这一企业的基本生产车间通常采用分步法进行成本计算。而考虑到辅助生产车间提供的工具或劳务仅用来满足本企业的需要，因此一般是小批单价生产，则应采用分批法

计算产品成本。这样一来，此企业就同时采用了分步法和分批法。

几种成本计算方法结合运用是指一种产品同时采用不同的成本计算方法。例如，还是上述那个纺织企业，假如它的纺织品品种规格繁多，企业为了简化核算，还可以结合运用分类法。这样一来，这一企业在计算产品成本时就结合运用了分步法和分类法。

产品成本计算方法的使用是相当灵活的，生产同一种产品的不同企业也可能采用不同的成本计算方法，企业都是根据各自的生产特点和管理要求选择合适的成本计算方法。因此，关键是要掌握各种成本计算方法的适用范围，以后才能结合企业的实际情况选择合适的方法，做到学以致用。



问题与思考

在我们周围有各种类型的工业企业，你能否结合它们的生产特点选择合适它们的成本计算方法？请举例说明。

同步测试题

一、单项选择题

1. 分批法的主要特点是(　　)。
   A. 以产品批别为成本计算对象
   B. 生产费用不需要在批内完工产品与在产品之间进行分配
   C. 费用归集与分配比较简便
   D. 成本计算期长
2. 成本计算的基本方法和辅助方法之间的划分标准是(　　)。
   A. 成本计算工作的繁简
   B. 对于计算产品实际成本是否必不可少
   C. 对成本管理作用的大小
   D. 成本计算是否及时
3. 区分品种法和分批法的主要标志是(　　)。
   A. 成本计算期
   B. 间接费用的分配方法
   C. 产品成本计算对象
   D. 完工产品与在产品之间分配费用的方法
4. 生产特点和管理要求对产品成本计算的影响主要表现在(　　)上。
   A. 完工产品和月末在产品之间分配费用方法的确定
   B. 成本计算对象的确定
   C. 成本计算程序的确定
   D. 成本计算期的确定
5. 在大量大批多步骤生产的情况下，如果管理上不要求分步骤计算产品成本，其所采用的成本计算方法应是(　　)。
   A. 品种法　　B. 分类法　　C. 分步法　　D. 分批法

6. 下列方法中，属于产品成本计算辅助方法的是(　　)。

A. 品种法　　B. 分类法　　C. 分步法　　D. 分批法

7. 品种法适用的生产组织是(　　)。

A. 大量大批单步骤　　B. 大量大批多步骤

C. 小批单件单步骤　　D. 小批单件多步骤

8. 分批法适用的生产组织是(　　)。

A. 大量大批单步骤　　B. 大量大批多步骤

C. 小批单件单步骤　　D. 小批单件多步骤

9. 分步法适用的生产组织是(　　)。

A. 大量大批单步骤

B. 小批单件单步骤

C. 大量大批多步骤，且管理上不要求分步骤核算的企业

D. 大量大批多步骤，且管理上要求分步骤核算的企业

二、多项选择题

1. 在确定产品成本计算方法时，应适应(　　)。

A. 企业生产组织特点　　B. 企业生产产品种类多少

C. 企业工艺过程特点　　D. 月末是否有在产品

E. 成本管理要求

2. 成本计算的基本方法有(　　)。

A. 定额法　　B. 分步法

C. 分类法　　D. 分批法

E. 品种法

3. 成本计算的辅助方法有(　　)。

A. 定额法　　B. 分步法

C. 分类法　　D. 分批法

E. 品种法

4. 品种法适用于(　　)。

A. 大量生产

B. 单步骤生产

C. 要求分步计算成本的多步骤生产

D. 单件小批生产

E. 管理上不要求分步骤计算成本的多步骤生产

5. 将分类法和定额法归为产品计算的辅助方法，是因为这两种方法(　　)。

A. 与生产类型特点没有直接的联系

B. 不需与成本计算的基本方法结合使用

C. 对于成本管理并不重要

D. 不是计算产品实际成本必不可少的方法

E. 必须与成本计算的基本方法结合使用

6. 大量大批生产的企业，可能采用的产品成本计算的基本方法有(　　)。

A. 品种法　　B. 分批法
C. 分步法　　D. 定额法
E. 分类法

7. 下列方法中，属于产品成本计算方法的有(　　)。
A. 简化的分批法　　B. 平行结转分步法
C. 系数法　　D. 约当产量比例法
E. 定额比例法

三、判断题

1. 在生产工艺采用多步骤生产的企业，都要求按照生产步骤分步计算成本。(　　)
2. 大量大批多步骤生产的企业均应采用分步法计算产品成本。(　　)
3. 企业可根据不同时期管理上的不同要求，选择采用不同的成本计算方法。(　　)
4. 产品成本计算的基本方法是以产品计算对象为标志来确定的。(　　)
5. 产品成本计算的基本方法可以在成本计算中单独使用，也可以结合使用。(　　)
6. 产品成本计算的辅助方法可以在成本计算中单独使用，也可以结合使用。(　　)
7. 产品成本计算的基本方法有品种法、分批法和分类法。(　　)
8. 品种法只适用于大量大批单步骤生产。(　　)
9. 分批法是不分步只分批计算产品成本的方法。(　　)
10. 分步法是不分批只分步计算产品成本的方法。(　　)



第 9 章

品种法

PINZHONGFA

【学习目标】

1. 了解品种法的特点。
2. 理解品种法的适用范围。
3. 掌握品种法的计算程序，会在实际工作中运用品种法进行成本计算。

【引例】

某大学会计班的学生正在学习“成本会计”这门课程，学完成本计算的品种法后，小王突然说：“这不就是把前面几章的内容结合起来，最终计算出产品成本的方法吗?”当你学完本章后，你是否会有这样的感觉呢？当你学完其他方法，你能看出这些成本计算方法会有什么区别吗?



9.1 品种法概述

产品成本计算的品种法是按照产品品种计算产品成本的一种方法。

品种法的特点是：不需要按照产品批别计算产品成本，也不需要按照产品生产步骤计算产品成本，只需要按照产品品种计算产品成本。简而言之：不分批，不分步，只分品种。

根据前面所述，结合生产特点、工艺过程和管理要求，不同企业应选择不同的产品成本计算方法。但不论什么企业，不论何种生产类型，不论管理要求如何，最终都是要按照产品品种计算产品成本。因此，按品种计算成本是产品成本计算最一般、最起码的要求，品种法是最基本的成本计算方法。前面各章所述的内容，实际上就是品种法的一般计算程序。

品种法一般适用于小型水泥厂、铸件熔铸、玻璃制品的熔制、辅助车间的供水、供气、供电等的生产。



9.2 品种法成本核算程序

采用品种法计算产品成本，如果企业生产的产品单一，成本计算对象就是这种产品的成本，只需要为这种产品设立一本产品成本明细账，账内按成本项目设立专项或专行。在这种情况下，为了生产这种产品所发生的费用均为直接计入费用，均可以直接计入产品成本明细账，不需要对这些费用进行分配。

如果企业生产的产品有多种，计算过程则要复杂多了。首先企业需要为每种产品设立产品成本明细账。生产过程中只为生产一种产品的费用为直接计入费用，可以直接计入该种产品成本明细账。生产过程中为生产多种产品的费用则为间接计入费用，需要按照一定的方法进行分配之后，才能计入各个产品的成本明细账。

按照前述方法归集生产费用之后，根据月末是否有在产品，采用不同的方法计算本月完工产品成本。如果月末没有在产品，那么产品成本明细账中归集的全部生产费用都是本月完工成品的成本；如果月末没有完工产品，那么产品成本明细账中归集的全部生产费用都是月末在产品的成本；如果月末既有完工产品又有在产品，那么产品成本明细账中归集的全部生产费用就需要按照一定的方法在完工产品和月末在产品直接进行分配。

如果企业产品生产工艺是单步骤、品种单一的，月末没有在产品，或者在产品很少，可以不计算在产品成本，其所采用的品种法也称单一法、简单法或简化的品种法。

品种法的计算程序，即第 3 章～第 7 章内容的集合，如图 9.1 所示。

所有产品成本计算方法的计算流程都类似于此，但注意在图 9.1 中辅助生产车间不通过“制造费用”账户核算。

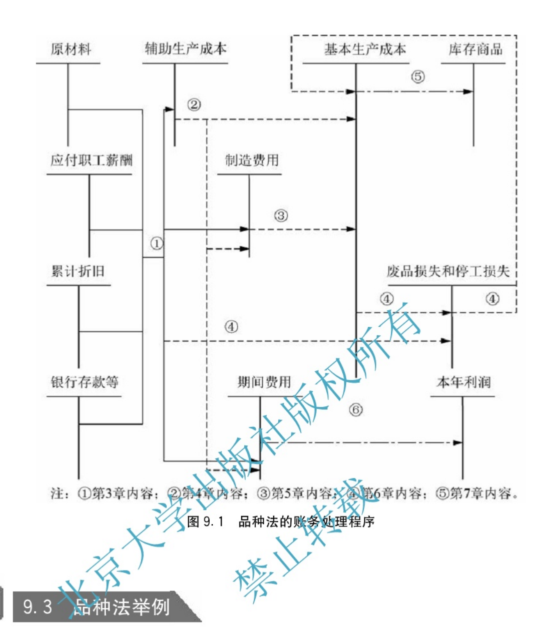


图 9.1　品种法的账务处理程序

9.3　品种法举例

9.3.1　企业本月有关资料

文华食品有限公司是一家以生产休闲食品为主的企业。企业设有膨化车间和坚果车间两个基本生产车间：膨化车间主要生产糯米饼和黑米饼等产品；坚果车间主要生产袋装花生和袋装瓜子等产品。企业设有供电、供水两个辅助生产车间，为企业的基本生产车间和其他部门提供纯净水和电力服务。

文华食品有限公司设立了采购部、仓管部(下设材料仓库、成品仓库和备品备件仓库)、研发部、质检部、财务部、人力资源部和总经办等管理部门以及专设销售机构——销售部，其组织机构图如图 9.2 所示。

生产情况：20××年 6 月，根据工时记录累计，膨化车间糯米饼的实际生产工时为22 500小时，黑米饼的实际生产工时为 17 500 小时；坚果车间袋装花生的实际生产工时为20 000小时，袋装瓜子的实际生产工时为 18 790.4 小时。糯米饼本月投产 90 万袋，本月末有 2 万袋在产品，原材料一次全部投入，加工率 90%；黑米饼本月投产 70 万袋，月末全部完工；袋装花生本月投产 60 万袋，月末全部完工；袋装瓜子本月投产 40 万袋，月末全部完工。

核算要求：该企业生产属于大量大批单步骤生产，应采用品种法核算。请计算上述产品的总成本及单位产品成本。

特别提示：为简化核算，各产品用料只列出主要材料。

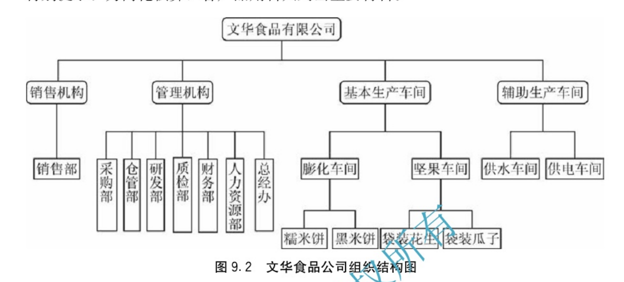


图 9.2 文华食品公司组织结构图

9.3.2 成本计算过程

1. 分配材料费用

要求根据材料发料凭证汇总表填制材料耗费分配表，并根据材料耗费分配表填制记账凭证，见表 9-1 至表 9-4。

表 9-1 材料发料凭证汇总表

20××年 6 月

领料单位	材料名称	用 途	单 位	数 量	单价/元	金额/元
膨化车间	糯 米	糯米饼	千克	18 000	10.00	180 000.00
膨化车间	糯米饼包装袋	糯米饼	个	900 500	0.20	180 100.00
膨化车间	黑 米	黑米饼	千克	14 000	12.00	168 000.00
膨化车间	黑米饼包装袋	黑米饼	个	700 300	0.20	140 060.00
膨化车间	打包带	糯米饼、黑米饼	万个	160	100.00	16 000.00
膨化车间	墨 水	膨化车间办公室用	箱	4	300.00	1 200.00
坚果车间	花生包装袋	袋装花生	千克	10 000	11.00	110 000.00
坚果车间	花生袋	袋装花生	个	600 100	0.20	120 020.00
坚果车间	瓜 子	袋装瓜子	吨	2 000	20.00	40 000.00
坚果车间	瓜子袋	袋装瓜子	个	400 100	0.20	80 020.00
坚果车间	打包带	袋装花生、袋装瓜子	箱	100	100.00	10 000.00
坚果车间	墨 水	坚果车间办公室用	箱	3	300.00	900.00

续表

领料单位	材料名称	用　途	单　位	数　量	单价/元	金额/元
供电车间	打印纸	供电车间办公室用	盒	3	20.00	60.00
供电车间	脱硫剂	生产用	千克	500	4.00	2 000.00
供水车间	滤　料	生产用	千克	2000	10.00	20 000.00
供水车间	打印纸	供电车间办公室用	盒	3	20.00	60.00
销售部	打印纸	广告用	盒	2	20.00	40.00
总经办	打印纸	管理用	盒	10	20.00	200.00
合　计						1 068 660.00

财务主管：刘××　　　　审核：任××　　　　填制：苏××　　　　审核：曹××

表9-2　材料耗费分配表

文华食品有限公司　　　　20××年6月

应借科目		成本或费用项目	直接计入/元	分配计入			合计/元
				产品产量/万罐	分配率	分配金额/元	
基本生产成本	糯米饼	直接材料	360 100.00	90.00		9 000.00	369 100.00
	黑米饼	直接材料	308 060.00	70.00		7 000.00	315 060.00
	小计		668 160.00	160.00	100.00	16 000.00	684 160.00
	袋装花生	直接材料	230 020.00	60.00		6 000.00	236 020.00
	袋装瓜子	直接材料	120 020.00	40.00		4 000.00	124 020.00
	小计		350 040.00	100.00	100.00	10 000.00	360 040.00
制造费用	膨化车间	机物料消耗	1 200.00				1 200.00
	坚果车间	机物料消耗	900.00				900.00
	小计		2 100.00				2 100.00
辅助生产成本	供电车间	材　料	2 060.00				2 060.00
	供水车间	材　料	20 060.00				20 060.00
	小计		22 120.00				22 120.00
销售费用		广告费	40.00				40.00
管理费用		办公费	200.00				200.00
合　计			1 042 660.00			26 000.00	1 068 660.00

财务主管：刘××　　　　记账：王××　　　　审核：任××　　　　填制：蒋××

表 9－3　记账凭证

20××年 6 月 30 日　　　　第 100 1/2 号

摘　要	总账科目	明细科目	借方金额									贷方金额								
			百	十	万	千	百	十	元	角	分	百	十	万	千	百	十	元	角	分
分配材料耗费	基本生产成本	糯米饼		3	6	9	1	0	0	0	0									
	基本生产成本	黑米饼		3	1	5	0	6	0	0	0									
	基本生产成本	袋装花生		2	3	6	0	2	0	0	0									
	基本生产成本	袋装瓜子		1	2	4	0	2	0	0	0									
	制造费用	膨化车间				1	2	0	0	0	0									
	制造费用	坚果车间					9	0	0	0	0									
合　计																				

附单据 1 张

财务主管：刘××　　记账：项××　　审核：任××　　填制：贾××

表 9－4　记账凭证

20××年 6 月 30 日　　　　第 100 2/2 号

摘　要	总账科目	明细科目	借方金额									贷方金额								
			百	十	万	千	百	十	元	角	分	百	十	万	千	百	十	元	角	分
分配材料耗费	辅助生产成本	供电车间				2	0	6	0	0	0									
	辅助生产成本	供水车间			2	0	0	6	0	0	0									
	销售费用							4	0	0	0									
	管理费用						2	0	0	0	0									
	原材料			9	2	9	4	6	0	0	0		9	2	9	4	6	0	0	0
合　计			¥	9	2	9	4	6	0	0	0	¥	9	2	9	4	6	0	0	0

附单据 1 张

财务主管：刘××　　记账：项××　　审核：任××　　填制：贾××

2. 分配燃料费用

要求根据燃料发料凭证汇总表自己填制燃料耗费分配表，并根据燃料耗费分配表填制记账凭证，见表 9－5 至表 9－7。

表 9－5　燃料发料凭证汇总表

20××年 6 月

领料单位	燃料名称	用　途	单　位	数　量	单价/(元/吨)	金额/元
供电车间	无烟煤	生　产	吨	40	800	32 000
管理部门	无烟煤	茶炉等	吨	2	800	1 600
合　计						33600

财务主管：刘××　　记账：项××　　审核：任××　　填制：魏××

表 9-6　燃料耗费分配表

文华食品有限公司　　　　20××年 6 月　　　　单位：元

应借科目		成本或费用项目	直接计入	分配计入			合计
				定额费用	分配率	分配金额	
辅助生产成本	供电车间	燃　料	32 000.00				32 000.00
管理费用		其　他	1 600.00				1 600.00
合　计			33 600.00				33 600.00

财务主管：刘××　　　　记账：李××　　　　审核：任××　　　　填制：王××

表 9-7　记账凭证

20××年 6 月 30 日　　　　第 101 号

摘要	总账科目	明细科目	借方金额									贷方金额								
			百	十	万	千	百	十	元	角	分	百	十	万	千	百	十	元	角	分
分配燃料耗费	辅助生产成本	供电车间			3	2	0	0	0	0	0									
	管理费用	其　他				1	6	0	0	0	0									
	原材料	辅助材料——燃料												3	3	6	0	0	0	0
合　计				¥	3	3	6	0	0	0	0		¥	3	3	6	0	0	0	0

附单据 1 张

财务主管：刘××　　　　记账：项××　　　　审核：任××　　　　填制：王××

3. 分配外购动力费用

要求根据部门用电清单自己编制外购动力费用分配表，并根据外购动力费用分配表填制记账凭证，见表 9-8 至表 9-10。

表 9-8　部门用电清单

20××年 6 月

用电单位	用　途	用电量/(千瓦·时)	单价/(元/千瓦·时)	合计/元
供电车间	生产用	40 000	1.00	40 000.00
供电车间	管理用	1 680	1.00	1 680.00
供水车间	生产用	20 000	1.00	20 000.00
供水车间	管理用	800	1.00	800.00
销售部	照明等	260	1.00	260.00
人事部	照明等	500	1.00	500.00
研发部	照明等	300	1.00	300.00
财会部	照明等	400	1.00	400.00
仓管部	照明等	800	1.00	800.00
采购部	照明等	800	1.00	800.00
质检部	照明等	200	1.00	200.00

续表

用电单位	用　途	用电量/(千瓦・时)	单价/(元/千瓦・时)	合计/元
总经办	照明等	270	1.00	270.00
合　计		66 010	1.00	66 010.00

配电室主管：鲍××　　　　抄表员：伊××　　　　审核：任××

表 9－9　外购动力耗费分配表

文华食品有限公司　　　　20××年 6 月　　　　单位：元

应借科目		成本或费用项目	直接计入	间接计入			合　计
				分配标准	分配率	分配金额	
辅助生产成本	供电车间	水电费	41 680.00				41 680.00
辅助生产成本	供水车间	水电费	20 800.00				20 800.00
销售费用		水电费	260.00				260.00
管理费用		水电费	3 270.00				3 270.00
合　计			66 010.00				66 010.00

财务主管：刘××　　　　记账：李××　　　　审核：任××　　　　填制：赵××

表 9－10　记账凭证

20××年 6 月 30 日　　　　第 102 号

摘要	总账科目	明细科目	借方金额									贷方金额								
			百	十	万	千	百	十	元	角	分	百	十	万	千	百	十	元	角	分
分配外购电力	辅助生产成本	供电车间			4	1	6	8	0	0	0									
	辅助生产成本	供水车间			2	0	8	0	0	0	0									
	销售费用	水电费					2	6	0	0	0									
	管理费用	水电费				3	2	7	0	0	0									
	应付账款	电力公司												6	6	0	1	0	0	0
合　计				¥	6	6	0	1	0	0	0		¥	6	6	0	1	0	0	0

附单据 1 张

财务主管：刘××　　　　记账：项××　　　　审核：任××　　　　填制：王××

4. 分配职工薪酬

要求根据职工薪酬结算汇总表自己编制职工薪酬耗费分配表，并根据职工薪酬耗费分配表填制记账凭证，见表 9－11 至表 9－14。

表 9-11　职工薪酬明细表

文华食品有限公司　　　　20××年 6 月　　　　单位:元

序　号	姓　名	应发工资						社保费						公积金	职工薪酬合计
		工资明细			扣款明细		小计	养老金	失业金	医疗保险费	工伤保险	生育保险	小计		
		基本工资	效益工资	通讯费	病假	事假									
								14%	2%	11.50%	1%	1.20%	29.20%	10%	
董事长	王××	3 000	1 700	300			5 000	700	100	575	25	60	1 460	500	6 960
总经理	李××	2 800	1 400	300			4 500	630	90	517.5	22.5	54	1 314	450	6 264
总经办主任	赵××	2 000	1 300	200			3 500	490	70	402.5	17.5	42	1 022	350	4 872
财务部	刘××	2 000	1 300	200			3 500	490	70	402.5	17.5	42	1 022	350	4 872
会　计	任××	2 000	1 400	200		100	3 500	490	70	402.5	17.5	42	1 022	350	4 872
研发部	孙××	2 000	1 300	200			3 500	490	70	402.5	17.5	42	1 022	350	4 872
质检部	王××	1 000	1 000	100			2 100	294	42	241.5	10.5	25.2	613.2	210	2 923.2
人力部	朱××	1 200	1 200	100			2 500	350	50	287.5	12.5	30	730	250	3 480
仓管部	苏××	1 000	1 100	100			2 200	308	44	253	11	26.4	642.4	220	3 062.4
仓管部	王××	2 000	1 800	200			4 000	560	80	460	20	48	1 168	400	5 568
采购部	张××	1 200	1 100	100			2 400	336	48	276	12	28.8	700.8	240	3 340.8
采购部	马××	1 200	1 100	100			2 400	336	48	276	12	28.8	700.8	240	3 340.8
小　计							39 100	5 474	782	4 496.5	195.5	469.2	11 417.2	3 910	54 427.2
销售部经理	方××	2 000	1 800	200			4 000	560	80	460	20	48	1 168	400	5 568
销售部	陈××	1 200	1 200	100			2 500	350	50	287.5	12.5	30	730	250	3 480

续表

序号	姓名	应发工资						社保费						公积金	职工薪酬合计
		工资明细			扣款明细		小计	养老金	失业金	医疗保险费	工伤保险	生育保险	小计		
		基本工资	效益工资	通讯费	病假	事假									
销售部	张××	1 200	1 200	100			2 500	350	50	287.5	12.5	30	730	250	3 480
销售部	林××	1 200	1 200	100			2 500	350	50	287.5	12.5	30	730	250	3 480
小计							11 500	1 610	230	1 322.5	57.5	138	3 358	1 150	16 008
供水车间	张××	1 200	800				2 000	280	40	230	10	24	584	200	2 784
供水车间	王××	1 200	800				2 000	280	40	230	10	24	584	200	2 784
供水车间	徐××	1 200	800				2 000	280	40	230	10	24	584	200	2 784
小计							6 000	840	120	690	30	72	1 752	600	8 352
供电车间	张××	1 200	800				2 000	280	40	230	10	24	584	200	2 784
供电车间	王××	1 200	800				2 000	280	40	230	10	24	584	200	2 784
供电车间	徐××	1 200	800				2 000	280	40	230	10	24	584	200	2 784
供电车间	张××	1 200	800				2 000	280	40	230	10	24	584	200	2 784
小计							8 000	1120	160	920	40	96	2 336	800	11 136
膨化车间															
生产工人	黄××	1 100	1 100				2 200	308	44	253	11	26.4	642.4	220	3 062.4
生产工人	程××	1 100	1 100				2 200	308	44	253	11	26.4	642.4	220	3 062.4
生产工人	李××	1 100	1 100				2 200	308	44	253	11	26.4	642.4	220	3 062.4
生产工人	惠××	1 100	1 100				2 200	308	44	253	11	26.4	642.4	220	3 062.4
生产工人	…	19 800	19 800				396 000	55 440	7 920	45 540	1 980	4 752	115 632	39 600	551 232
小计							400 400	56 056	8 008	46 046	2 002	4 804.8	116 916.8	40 040	557 356.8

续表

序号	姓名	应发工资						社保费						公积金	职工薪酬合计
		工资明细			扣款明细		小计	养老金	失业金	医疗保险费	工伤保险	生育保险	小计		
		基本工资	效益工资	通讯费	病假	事假									
坚果车间													0		
生产工人	居××	1 100	1 100				2 200	308	44	253	11	26.4	642.4	220	3 062.4
生产工人	施××	1 100	1 100				2 200	308	44	253	11	26.4	642.4	220	3 062.4
生产工人	徐××	1 100	1 100				2 200	308	44	253	11	26.4	642.4	220	3 062.4
生产工人	叶××	1 100	1 100				2 200	308	44	253	11	26.4	642.4	220	3 062.4
生产工人	…	18 700	18 700				374 000	52 360	7 480	43 010	1 870	4 488	109 208	37 400	520 608
小计							378 400	52 976	7 368	43 516	1 892	4 540.8	110 492.8	37 840	526 732.8
膨化车间办公室													0		
车间主任	邵××	1 100	1 100				2 200	308	44	253	11	26.4	642.4	220	3 062.4
核算员	余××	1 100	1 100				2 200	308	44	253	11	26.4	642.4	220	3 062.4
小计							4 400	616	88	506	22	52.8	1 284.8	440	6 124.8
坚果车间办公室													0		
车间主任	黄××	1 100	1 100				2 200	308	44	253	11	26.4	642.4	220	3 062.4
核算员	程××	1 100	1 100				2 200	308	44	253	11	26.4	642.4	220	3 062.4
小计							4 400	616	88	506	22	52.8	1 284.8	440	6 124.8
合计							852 200	119 308	17 044	98 003	4 261	10 226.4	248 842.4	85 220	1 186 262.4

表 9-12 职工薪酬耗费分配表

文华食品有限公司　　　　　　　　20××年 6 月

应借科目		成本或费用项百	直接计入/元	间接计入			合计/元
				耗用工时	分配率	分配金额/元	
基本生产成本	糯米饼	直接人工		22 500.00		313 513.20	313 513.20
	黑米饼	直接人工		17 500.00		243 843.60	243 843.60
	小计			40 000.00	13.933 92	557 356.80	557 356.80
	袋装花生	直接人工		20 000.00		271 579.00	271 579.00
	袋装瓜子	直接人工		18 790.40		255 153.80	255 153.80
	小计			38 790.40	13.578 95	526 732.80	526 732.80
制造费用	膨化车间	职工薪酬	6 124.80				6 124.80
	坚果车间	职工薪酬	6 124.80				6 124.80
	小计		12 249.60				12 249.60
辅助生产成本	供电车间	职工薪酬	11 136.00				11 136.00
	供水车间	职工薪酬	8 352.00				8 352.00
	小计		19 488.00				19 488.00
销售费用		职工薪酬	16 008.00				16 008.00
管理费用		职工薪酬	54 427.20				54 427.20
合　计			102 172.80			1 084 089.60	1 186 262.40

财务主管：刘××　　记账：王××　　审核：任××　　填制：吴××

表 9-13 记账凭证

20××年 6 月 30 日　　　　第 103 1/2 号

摘　要	总账科目	明细科目	借方金额										贷方金额									
			千	百	十	万	千	百	十	元	角	分	千	百	十	万	千	百	十	元	角	分
分配职工薪酬	基本生产成本	糯米饼			3	1	3	5	1	3	2	0										
	基本生产成本	黑米饼			2	4	3	8	4	3	6	0										
	基本生产成本	袋装花生			2	7	1	5	7	8	9	5										
	基本生产成本	袋装瓜子			2	5	5	1	5	3	8	5										
	制造费用	膨化车间					6	1	2	4	8	0										
	制造费用	坚果车间					6	1	2	4	8	0										
合　计																						

附单据 1 张

财务主管：刘××　　记账：项××　　审核：任××　　填制：王××

表 9 - 14　记账凭证

20××年 6 月 30 日　　　　　　　　　　　第 103 2/2 号

摘　要	总账科目	明细科目	借方金额										贷方金额										
			千	百	十	万	千	百	十	元	角	分	千	百	十	万	千	百	十	元	角	分	
	辅助生产成本	供电车间				1	1	1	3	6	0	0											附单据1张
	辅助生产成本	供水车间					8	3	5	2	0	0											
	销售费用					1	6	0	0	8	0	0											
	管理费用					5	4	4	2	7	2	0											
	应付职工薪酬													1	1	8	6	2	6	2	4	0	
合　计			¥	1	1	8	6	2	6	2	4	0	¥	1	1	8	6	2	6	2	4	0	

财务主管：刘××　　　　记账：项××　　　　审核：任××　　　　填制：王××

5. 分配折旧费

要求根据折旧费计算表编制折旧费用分配表，并根据折旧费用分配表填制记账凭证，见表 9 - 15 至表 9 - 19。

表 9 - 15　折旧费分配表

20××年 6 月　　　　　　　　　　　单位：元

应借科目		成本或费用项目	金额								
			百	十	万	千	百	十	元	角	分
制造费用	膨化车间	折旧费		2	6	9	4	9	1	0	0
	坚果车间	折旧费		2	1	2	5	9	0	0	0
辅助生产成本	供电车间	折旧费				7	3	8	0	0	0
	供水车间	折旧费				7	4	8	0	0	0
销售费用		折旧费				1	6	3	0	0	0
管理费用		折旧费			1	8	2	9	0	0	0
合　计			¥	4	5	6	8	6	1	0	0

财务主管：刘××　　　　记账：项××　　　　审核：任××　　　　填制：于××

表 9 - 16　固定资产折旧费计算表

20××年 6 月　　　　　　　　　　　单位：元

使用部门	固定资产项目	5 月折旧额	5 月增加固定资产		5 月减少固定资产		6 月折旧额
			原　值	折旧额	原　值	折旧额	
膨化车间	厂　房	200 000.00	—	—	—	—	200 000.00
	机器设备	6 391.00	460 000.00	4 600.00	300 000.00	1 500.00	9 491.00
	小　计	206 391.00	460 000.00	4 600.00	300 000.00	1 500.00	209 491.00

续表

使用部门	固定资产项目	5月折旧额	5月增加固定资产		5月减少固定资产		6月折旧额
			原　值	折旧额	原　值	折旧额	
坚果车间	厂　房	200 000.00	—	—	—	—	200 000.00
	机器设备	7 590.00	500 000.00	5 000.00	—	—	12 590.00
	小　计	207 590.00	500 000.00	5 000.00			212 590.00
供电车间	厂　房	2 860.00	68 000.00	340.00	—	—	3 200.00
	机器设备	3 520.00	66 000.00	660.00	—	—	4 180.00
	小　计	6 380.00	134 000.00	1 000.00			7 380.00
供水车间	厂　房	2 420.00	—	—	—	—	2 420.00
	机器设备	5 060.00	—	—	—	—	5 060.00
	小　计	7 480.00					7 480.00
销售部	房　屋	605.00	—	—	—	—	605.00
	管理设备	715.00	31 000.00	310.00	—	—	1 025.00
	小　计	1 320.00	31 000.00	310.00			1 630.00
厂　部	房屋	6 160.00	88 000.00	440.00	—	—	6 600.00
	管理设备	5 060.00	97 000.00	970.00	—	—	6 030.00
	汽　车	2 860.00	280 000.00	2 800.00	—	—	5 660.00
	小　计	14 080.00	465 000.00	4 210.00			18 290.00
合　计		52 811.00	1 502 000.00	15 120.00	300 000.00	1 500.00	456 861.00

表9-17　折旧费分配表

20××年6月　　　　单位：元

应借科目		成本或费用项目	金额								
			百	十	万	千	百	十	元	角	分
制造费用	膨化车间	折旧费		2	0	9	4	9	1	0	0
	坚果车间	折旧费		2	1	2	5	9	0	0	0
辅助生产成本	供电车间	折旧费				7	3	8	0	0	0
	供水车间	折旧费				7	4	8	0	0	0
销售费用		折旧费				1	6	3	0	0	0
管理费用		折旧费			1	8	2	9	0	0	0
合　计			¥	4	5	6	8	6	1	0	0

财务主管：刘××　　记账：项××　　审核：任××　　填制：于××

表 9-18　记账凭证

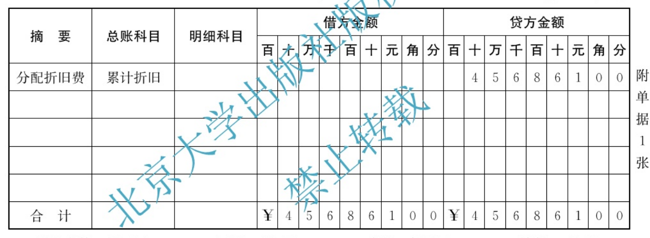
20××年6月30日　　　　　　　　　　第104 1/2号

摘　要	总账科目	明细科目	借方金额									贷方金额									
			百	十	万	千	百	十	元	角	分	百	十	万	千	百	十	元	角	分	
分配折旧费	制造费用	膨化车间		2	0	9	4	9	1	0	0										附单据1张
	制造费用	坚果车间		2	1	2	5	9	0	0	0										
	辅助生产成本	供电车间				7	3	8	0	0	0										
	辅助生产成本	供水车间				7	4	8	0	0	0										
	销售费用					1	6	3	0	0	0										
	管理费用				1	8	2	9	0	0	0										
合　计																					

财务主管：刘××　　　　记账：项××　　　　审核：任××　　　　填制：王××

表 9-19　记账凭证

20××年6月30日　　　　　　　　　　第104 2/2号



摘　要	总账科目	明细科目	借方金额									贷方金额									
			百	十	万	千	百	十	元	角	分	百	十	万	千	百	十	元	角	分	
分配折旧费	累计折旧												4	5	6	8	6	1	0	0	附单据1张
合　计			¥	4	5	6	8	6	1	0	0	¥	4	5	6	8	6	1	0	0	

财务主管：刘××　　　　记账：项××　　　　审核：任××　　　　填制：王××

6. 分配利息、税金及其他费用

要求根据货币支出明细表填制记账凭证，见表9-20至表9-22。

表 9-20　货币支出明细表

20××年6月

部门或用途	金　　额								
	办公费	差旅费	利　息	税　金	水电费	招待费	劳保费	其　他	合　计
膨化车间	2 000	160	—	—	2 300		4 450	1 170	10 080
坚果车间	1 000	1 100	—	—	2 100	—	4 280	650	9 130
供电车间	3 320	50	—	—	2 300	—	200	320	6 190
供水车间	2 430	80	—	—	28 600		400	654	32 164
销售部	4 600	560	—		360		—	536	6 056
厂　部	19 000	6 200	500	—	5 360	9 868	4 500	9 400	54 828
合　计	41 800	4 150	6 000	1 200	40 520	9 868	2 550	12 360	118 448

表 9-21 记账凭证

20××年 6 月 30 日　　　　第 105 1/2 号

摘要	总账科目	明细科目	借方金额									贷方金额								
			百	十	万	千	百	十	元	角	分	百	十	万	千	百	十	元	角	分
分配其他费用	制造费用	膨化车间			1	0	0	8	0	0	0									
	制造费用	坚果车间				9	1	3	0	0	0									
	辅助生产成本	供电车间				6	1	9	0	0	0									
	辅助生产成本	供水车间			3	2	1	6	4	0	0									
	销售费用					6	0	5	6	0	0									
	管理费用				5	4	3	2	8	0	0									
合　计																				

附单据 1 张

财务主管：刘××　　记账：项××　　审核：任××　　填制：王××

表 9-22 记账凭证

20××年 6 月 30 日　　　　第 105 2/2 号

摘要	总账科目	明细科目	借方金额									贷方金额								
			百	十	万	千	百	十	元	角	分	百	十	万	千	百	十	元	角	分
分配其他费用	财务费用						5	0	0	0	0									
	银行存款												1	1	8	4	4	8	0	0
合　计			¥	1	1	8	4	4	8	0	0	¥	1	1	8	4	4	8	0	0

附单据 1 张

财务主管：刘××　　记账：项××　　审核：任××　　填制：王××

7. 归集与分配辅助生产成本

归集与分配辅助生产成本，编制辅助生产成本分配表并填制记账凭证，见表 9-23 至表 9-27。

表 9-23 辅助生产成本分配表

20××年 6 月 30 日　　　　单位：元

辅助生产车间名称			供电车间	供水车间	金额合计
待分配费用			117 894.00	130 608.00	248 502.00
辅助生产以外各部门受益劳务数量			196 000.00	72 000.00	—
耗费分配率（单位成本）			0.601 50	1.814 00	—
膨化车间耗用	借“基本生产成本”账户	数量	100 000.00	40 000.00	—
		金额	60 150.00	72 560.00	132 710.00
	借“制造费用——膨化车间”账户	数量	3 000.00	0	3 000.00
		金额	1 804.50	0.00	1 804.50

续表

辅助生产车间名称			供电车间	供水车间	金额合计
坚果车间耗用	借“基本生产成本”账户	数量	80 000.00	30 000.00	110 000.00
		金额	48 120.00	54 420.00	102 540.00
	借“制造费用——坚果车间”账户	数量	3 500.00	0.00	3 500.00
		金额	2 105.25	0.00	2 105.25
销售耗用	借“销售费用”账户	数量	3 500.00	0.00	3 500.00
		金额	2 105.25	0.00	2 105.25
厂部耗用	借“管理费用”账户	数量	6 000.00	2 000.00	8 000.00
		金额	3 609.00	3 628.00	7 237.00
合　计			117 894.00	130 608.00	248 502.00

主管：王××　　　　审核：李××　　　　制表：万××

表 9－24　膨化车间自制动力耗费分配表

20××年 6 月

总账科目	明细科目	实际生产工时/小时	分配率	分配金额/元
基本生产成本	糯米饼	22 500.00		74 649.38
	黑米饼	17 500.00		58 060.62
合　计		40 000.00	3.317 75	132 710.00

主管：王××　　　　审核：李××　　　　制表：万××

表 9－25　坚果车间自制动力耗费分配表

20××年 6 月

总账科目	明细科目	实际生产工时/小时	分配率	分配金额/元
基本生产成本	袋装花生	20 000.00		52 868.76
	袋装瓜子	18 790.40		49 671.24
合　计		38 790.40	2.643 438	102 540.00

主管：王××　　　　审核：李××　　　　制表：万××

表 9－26　记账凭证

20××年 6 月 30 日　　　　第 106 1/2 号

摘要	总账科目	明细科目	借方金额									贷方金额								
			百	十	万	千	百	十	元	角	分	百	十	万	千	百	十	元	角	分
分配自制动力	基本生产成本	糯米饼			7	4	6	4	9	3	8									
	基本生产成本	黑米饼			5	8	0	6	0	6	2									
	基本生产成本	袋装花生			5	2	8	6	8	7	6									
	基本生产成本	袋装瓜子			4	9	6	7	1	2	4									
	制造费用	膨化车间				1	8	0	4	5	0									
	制造费用	坚果车间				2	1	0	5	2	5									
合　计																				

附单据 1 张

财务主管：刘××　　记账：项××　　审核：任××　　填制：王××

表 9－27 记账凭证

20××年 6 月 30 日　　　　　　　　　　第 106 2/2 号

摘要	总账科目	明细科目	借方金额									贷方金额								
			百	十	万	千	百	十	元	角	分	百	十	万	千	百	十	元	角	分
分配自制动力	销售费用					2	1	0	5	2	5									
	管理费用					7	2	3	7	0	0									
	辅助生产成本	供电车间											1	1	7	8	9	4	0	0
	辅助生产成本	供水车间											1	3	0	6	0	8	0	0
合　计			¥	2	4	8	5	0	2	0	0	¥	2	4	8	5	0	2	0	0

附单据 1 张

财务主管：刘××　　　记账：项××　　　审核：任××　　　填制：王××

8. 归集和分配制造费用

编制制造费用分配表并填制记账凭证，见表 9－28 至表 9－31。

表 9－28 制造费用分配表

车间：膨化车间　　　　20××年 6 月

应借科目	费用项目	生产工时/小时	分配率	分配金额/元
基本生产成本	糯米饼	22 500.00		128 643.92
	黑米饼	17 500.00		100 056.38
合　计		40 000.00	5.717 508	228 700.30

主管：王××　　　审核：王××　　　制表：王××

表 9－29 制造费用分配表

车间：坚果车间　　　　20××年 6 月

应借科目	费用项目	生产工时/小时	分配率	分配金额/元
基本生产成本	袋装花生	20 000.00		119 024.32
	袋装瓜子	18 790.40		111 825.73
合　计		38 790.40	5.951 216	230 850.05

主管：王××　　　审核：王××　　　制表：王××

表 9-30　记账凭证

20××年 6 月 30 日　　　　第 107 号

摘要	总账科目	明细科目	借方金额									贷方金额								
			百	十	万	千	百	十	元	角	分	百	十	万	千	百	十	元	角	分
分配制膨化车间造费用	基本生产成本	糯米饼		1	2	8	6	4	3	9	2									
	基本生产成本	黑米饼		1	0	0	0	5	6	3	8									
	制造费用	膨化车间											2	2	8	7	0	0	3	0
合　计			¥	2	2	8	7	0	0	3	0	¥	2	2	8	7	0	0	3	0

附单据 1 张

财务主管：刘××　　记账：项××　　审核：任××　　填制：王××

表 9-31　记账凭证

20××年 6 月 30 日　　　　第 108 号

摘要	总账科目	明细科目	借方金额									贷方金额								
			百	十	万	千	百	十	元	角	分	百	十	万	千	百	十	元	角	分
分配坚果车间制造费用	基本生产成本	袋装花生		1	1	9	0	2	4	3	2									
	基本生产成本	袋装瓜子		1	1	1	8	2	5	7	3									
	制造费用	坚果车间											2	3	0	8	5	0	0	5
合　计			¥	2	3	0	8	5	0	0	5	¥	2	3	0	8	5	0	0	5

附单据 1 张

财务主管：刘××　　记账：项××　　审核：任××　　填制：王××

9. 计算并结转完工产品成本

根据产成品入库单编制产品成本计算单和产成品成本汇总表，并填制记账凭证，见表 9-32至表 9-34。

表 9-32　产成品入库单

交库单位：膨化车间　　20××年 6 月 30 日　　编号：060301

产品名称	单　位	交付数量	检验结果		实收数量
			合　格	不合格	
糯米饼	万罐	98.00	98.00		
黑米饼	万罐	70.00	70.00		

车间：刘××　　质检：王××　　仓库：田××

表 9-33　产成品入库单

交库单位：坚果车间　　　　20××年 6 月 30 日　　　　编号：060101

产品名称	单　位	交付数量	检验结果		实收数量
			合　格	不合格	
袋装花生	万　罐	60.00	60.00		
袋装瓜子	万　罐	40.00	40.00		

车间：刘××　　　　质检：王××　　　　仓库：田××

表 9-34　完工产品和在产品成本计算单

产品名称：糯米饼　　　　单位：元

项　目	累计生产费用	生产量(约当总产量)					单位成本	完工产品成本	月末在产品成本
		完工产量	在产品约当产量			合　计			
			在产品数量	完工程度	约当产量				
直接材料	369 100.00	980 000.00	20 000.00	100%	20 000.00	1 000 000.00	0.369 1	361 718.00	7 382.00
燃料及动力	74 649.38	980 000.00	20 000.00	90%	18 000.00	998 000.00	0.074 8	73 304.00	1 345.38
直接人工	313 513.20	980 000.00	20 000.00	90%	18 000.00	998 000.00	0.314 1	307 818.00	5 695.20
制造费用	128 643.92	980 000.00	20 000.00	90%	18 000.00	998 000.00	0.128 9	126 322.00	2 321.92
合　计	885 906.50						0.886 9	869 162.00	16 744.50

财务主管：刘××　　记账：项××　　审核：任××　　填制：王××

10. 根据记账凭证登记基本生产成本明细账

辅助生产成本、制造费用和期间费用等明细账略。



同步测试题

一、单项选择题

品种法适用于(　　)。

A. 小批单件单步骤

B. 小批单件多步骤

C. 大量大批多步骤，管理上不要求分步骤核算

D. 大量大批多步骤，管理上要求分步骤核算

二、多项选择题

多步骤生产的企业可能采用下列产品成本计算方法的有(　　)。

A. 品种法　　B. 分批法　　C. 分步法

D. 分类法　　E. 定额法

三、判断题

1. 品种法是按照产品品种计算产品成本的方法。　　(　　)

2. 品种法只适用于大量大批的单步骤生产。（ ）

四、实训题

假定某企业设有一个基本生产车间，大量生产甲、乙两种产品，该企业采用品种法计算产品成本。该企业还设有供水和锅炉两个辅助生产车间。辅助生产车间制造费用不通过“制造费用”账户核算。产品成本包括“直接材料”“直接人工”“制造费用”3个成本项目。该企业××年6月份的资料如下：

（1）产量资料见表9-35。

表9-35 产量资料

××年6月　　单位：件

产品名称	月初在产品	本月投入	本月完工产品	月末在产品
甲产品	20	100	80	40
乙产品	5	20	25	0

（2）月初在产品成本资料见表9-36。

表9-36 月初在产品资料

××年8月　　金额单位：元

产品名称	直接材料	直接人工	制造费用
甲产品	350	75	150
乙产品	40	80	250

（3）本月发生原材料费用、人工费用、折旧费用和其他费用见表9-37、表9-38、表9-39和表9-40。

表9-37 本月材料费用表

××年8月

领料用途	直接领用/元	共同耗用/元	耗料合计/元	定额耗用量/千克
甲产品	1 200	1 260		50
乙产品				76
小计	1 200	1 260	2 460	
基本生产车间	950		950	
供水车间	600		600	
锅炉车间	120		120	
合计	2 870	1 260	4 130	

表 9-38 本月职工薪酬费用表

××年 8 月　　金额单位：元

人员类别	工资总额	职工福利费（计提比例 14%）
甲产品	1 600	224
乙产品	900	126
供水车间	780	109.2
锅炉车间	460	64.4
基本生产车间一般耗用	620	86.8
合　　计	4 360	610.4

表 9-39 折旧费用表

金额单位：元

车间名称	本月折旧额
基本生产车间	450
供水车间	190
锅炉车间	275
合　　计	915

表 9-40 其他费用表

金额单位：元

车间名称	成本或费用项目	金　　额
基本生产车间	办公费	870
	保险费	398
	其　他	2 364
	小　计	3 632
供水车间	办公费	500
	保险费	1 200
	其　他	2 000
	小　计	3 700
锅炉车间	办公费	478
	保险费	582
	其　他	1 987
	小　计	3 047
合　　计		10 379

（4）工时记录。甲产品耗用工时为 100 小时，乙产品耗用工时为 60 小时。

（5）辅助生产产品及劳务供应量资料见表9－41，辅助生产成本按照交互分配法计算。

表9－41 辅助生产产品及劳务供应量

受益单位	供水车间/吨	锅炉车间/吨
供水车间		24
锅炉车间	10	
基本生产车间	90	40
合　计	100	64

（6）制造费用按产品生产工时进行分配。

（7）假如月末有在产品，按照约当产量比例法将生产费用在完工产品与在产品之间进行分配，且在产品按完工程度为50%计算。但是本企业生产产品时，原材料在生产开始时一次性投入。

请根据以上资料，计算产品成本并填制产品成本明细账表（表9－42和表9－43）和产品成本计算表（表9－44）。

表9－42 基本生产成本明细账

产品名称：甲产品

××年		凭证号数	摘　要	成本项目			合　计
月	日			直接材料	直接人工	制造费用	
			月初在产品成本				
			材料费用分配表				
			职工薪酬分配表				
			制造费用分配表				
			生产费用合计				
			分配率				
			结转完工产品成本				
			月末在产品成本				

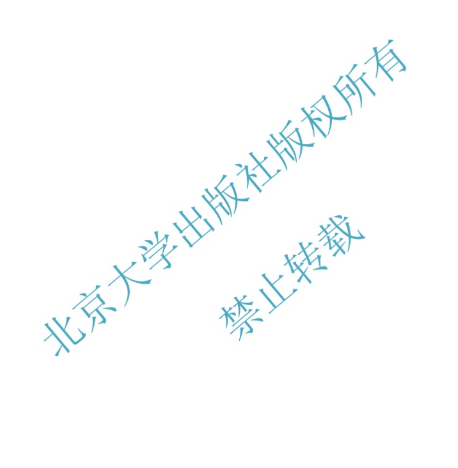
表9－43 基本生产成本明细账

产品名称：乙产品

××年		凭证号数	摘　要	成本项目			合　计
月	日			直接材料	直接人工	制造费用	
			月初在产品成本				
			材料费用分配表				
			职工薪酬分配表				
			制造费用分配表				
			生产费用合计				
			结转完工产品成本				

表 9-44 完工产品成本汇总计算单

成本项目	甲产品		乙产品	
	总成本	单位成本	总成本	单位成本
直接材料				
直接人工				
制造费用				





第 10 章

分批法

FENPIFA

【学习目标】

1. 了解分批法的主要特点。
2. 理解分批法的适用范围。
3. 掌握分批法的成本计算。

【引例】

创意星空服装厂是一家从事团体 T 恤衫定制和个人 T 恤衫定制，融研究、设计、服务、生产和销售于一体的现代化 T 恤衫生产企业。该厂所加工的各类 T 恤是根据客户的不同要求，用不同的面料，量身定做。因此，创意星空服装厂只能按照客户要求组织生产，而不能像别的制衣厂大量重复生产。创意星空服装厂的这一特点决定了企业应采用分批法进行成本核算，每批产品作为一个核算对象，分别计算每批产品的直接人工、直接材料、制造费用等。那么分批法是如何进行核算的呢？如果采用分批法核算，能否起到简化成本计算的作用呢？



10.1 分批法概述

10.1.1 分批法的概念

分批法是指以产品的批别作为产品成本核算对象，归集和分配生产成本，计算产品成本的一种方法。这种方法主要适用于根据购买者订单生产的企业，如造船、重型机器制造、精密仪器制造等；也可用于产品种类经常变动的小规模制造厂，如五金工厂等；还可用于一般企业中的新产品试制或试验的生产、在建工程以及设备修理作业等。

10.1.2 分批法的特点

（1）成本核算对象是产品的批别。由于产品的批别大多是根据销货订单确定的，所以这种方法又称订单法。成本核算对象是购买者事先订货或企业规定的产品批别。

企业根据客户订单开设生产通知单号，车间则根据生产通知单组织生产，仓库根据生产通知单准备材料，会计部门根据生产通知单开设成本计算单或者基本生产成本明细账归集生产费用。如果在一张订单中规定的产品不止一种，为了考核和分析各种成本计划的执行情况，还要按照产品品种划分批别来组织生产，计算各批产品成本。

（2）产品成本的计算是与生产通知单的签发和结束紧密配合的，每批产品只有等全部完工后，才能确定产品的实际成本，所以产品成本计算周期是不固定的。成本计算期与产品生产周期基本一致，但与会计报告期不一致。

（3）由于成本计算期与产品的生产周期基本一致，所以在计算月末在产品成本时，一般不存在完工产品和在产品之间分配成本的问题。

就小批单件生产来说，批内产品一般是同时完工的，月末计算成本时，如果产品没有完工，成本明细账所归集的都是在产品成本；如果产品全部完工，则全是完工产品成本，因而，月末就不需计算在产品成本。但在批内产品跨月陆续完工的情况下，月末计算成本时，就需要根据具体条件采用适当的分配方法，在完工产品和在产品之间分配生产成本费用，以计算完工产品成本和月末在产品成本。

有些企业为减少在完工产品和在产品之间分配费用的工作量，提高成本计算的正确性和及时性，在合理组织生产的前提下，也可以适当缩小产品的批量，尽量使同一批的产品能够同时完工，避免跨月陆续完工情况。但是缩小批量应有一定限度，批量过小，开设的明细账过多，核算的工作量也会加大。

10.1.3 分批法的计算程序

（1）按产品批别设置产品基本生产成本明细账。

会计部门应根据生产计划部分下达的产品批号，设置产品成本明细账。在明细账中要列明批号、产品名称、批量等。

（2）根据各生产费用的原始凭证或原始凭证汇总表和其他有关资料，编制各种要素费用分配表，分配各要素费用并登账。

对于直接计入费用，应按产品批别列示并直接计入各个批别的产品成本明细账；对于间

接计入费用，应按适当的方法分配计入各个批别的产品成本明细账，辅助生产费用直接计入或通过制造费用再分配计入各批别产品成本明细账；制造费用分配计入各批产品成本明细账。

（3）计算完工产品成本。

月末根据完工批别产品的完工通知单，将计入已完工的该批产品的成本明细账所归集的生产费用，按成本项目加以汇总，计算出该批完工产品的总成本和单位成本，并转账。如果出现批内产品跨月陆续完工的情况，这时应采用适当的方法将生产费用在完工产品和月末在产品之间分配，计算出该批已完工产品的总成本和单位成本。如果批内产品跨月陆续完工的情况不多，完工产品数量占全部批量的比重小，完工产品成本可采用计划成本法、定额成本法或者最近时期相同产品的实际成本对完工产品进行计价等简易方法计算。此外，在小批单件生产的企业中，同一月份内投产的产品批次很多，各种间接费用在各批产品之间按月分配的工作量很大，还可采用一种简化的分批法（详见10.3节介绍）。



10.2 分批法应用举例

本节以小批生产的某企业产品成本计算为例，说明产品成本计算的分批法。

【例10－1】 某企业按照购货单位的要求，小批生产甲、乙、丙3种产品，采用分批法计算产品成本。基本生产情况如下。

7月份投产甲产品10件，批号为701，8月份全部完工。

8月份投产乙产品60件，批号为801，当月完工40件，并已验收入库，还有20件尚未完工。

7月份投产丙产品20件，批号为702，8月份尚未完工。

直接材料是生产开始时一次投入，材料费用按完工产品与月末在产品实际数量分配，其他费用均采用约当产量法进行分配(各工序在产品完工程度及数量参见表10－3)。701批、801批和702批产品成本计算单见表10－1、表10－2和表10－4。

表10－1 基本生产成本明细账

批号：701　　产品名称：甲产品　　金额单位：元

开工日期：7月15日　　完工日期：8月15日　　批量：10件

20××年		凭证号数	摘　要	直接材料	直接人工	制造费用	合　计
月	日						
7	31	略	累　计	12 000	900	3 400	16 300
8	31		据材料费用分配表	4 600			4 600
8	31		据工资费用分配表		1 700		1 700
8	31		据制造费用分配表			8 000	8 000
			累　计	16 600	2 600	11 400	30 600
8	31		结转完工产品成本(10件)	16 600	2 600	11 400	30 600
			单位产品成本	1 660	260	1 140	3 060

701批产品8月份全部完工，所以8月初在产品生产成本和8月份发生的产品生产成本合计即为8月份完工产品的成本。

表10-2 基本生产成本明细账

批号：801　　　　产品名称：乙产品　　　　金额单位：元

开工日期：8月5日　　　　完工日期：　　　　批量：60件

20××年		凭证号数	摘要	直接材料	直接人工	制造费用	合计
月	日						
8	31	略	据材料费用分配表	18 000			18 000
8	31		据工资费用分配表		1 650		1 650
8	31		据制造费用分配表			4 800	4 800
8	31		费用合计	18 000	1 650	4 800	24 450
8	31		约当产量合计	60	50	50	
			完工产品单位产品成本	300	33	96	429
8	31		结转完工产品成本(40件)	12 000	1 320	3 840	17 160
			月末在产品成本	6 000	330	960	7 290

801批产品8月末有部分产品完工，应采用适当的方法将产品生产成本在完工产品和在产品之间进行分配。

(1) 材料成本按完工产品产量和在产品数量作为比例进行分配。

产成品应负担的材料费用=[18 000÷(40+20)]×40=12 000(元)

在产品应负担的材料费用=[18 000÷(40+20)]×20=6 000(元)

(2) 其他生产成本按约当产量比例进行分配。

① 计算801批乙产品在产品约当产量，见表10-3。

表10-3 乙产品约当产量计算表

工序	完工程度 ①	在产品/件		完工产品/件 ④	产量合计/件 ⑤=③+④
		②	③=①×②		
1	15%	4	0.6		
2	25%	4	1		
3	70%	12	8.4		
合计	—	20	10	40	50

② 直接人工费用按约当产量法分配：

产成品应负担的直接人工费用=[1 650÷(40+10)]×40=1 320(元)

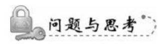
在产品应负担的直接人工费用=[1 650÷(40+10)]×10=330(元)

③ 制造费用按约当产量法分配：

产成品应负担的制造费用=[4 800÷(40+10)]×40=3 840(元)

在产品应负担的制造费用=[4 800÷(40+10)]×10=960(元)

将各项成本分配结果计入801批乙产品成本计算单(表10-2)即可计算出乙产品的产品成本和月末在产品成本。



在【例10-1】中，如果生产成本在完工产品和在产品之间的分配不是采用约当产量法，而是采用定额成本法核算，结果会怎样？假设801批乙产品的月末在产品成本按定额成本计算，其中直接材料定额单位成本为290元，直接人工定额单位成本为17元，制造费用定额单位成本为50元。

表10-4　基本生产成本明细账

批号：702　　　　产品名称：丙产品　　　　金额单位：元

开工日期：7月14日　　　　完工日期：　　　　批量：20件

20××年		凭证号数	摘　要	直接材料	直接人工	制造费用	合　计
月	日						
7	31	略	累　计	37 950	5 680	20 450	64 080
8	31		据材料费用分配表	73 780			73 780
8	31		据工资费用分配表		9 540		9 540
8	31		据制造费用分配表			33 390	33 390
			累　计	111 730	15 220	53 840	180 790

702批产品8月末全部产品都未完工，不需结转完工产品成本，也无须将产品生产成本在完工产品和在产品之间进行分配。

【例10-1】只列示了3批产品成本明细账的格式和金额，其计算程序和计算工作都比较简单。但不能因此得出分批法比品种法简单的结论。实际上，品种法的全部计算程序和各项计算工作，在分批法中都可能进行。



10.3　简化分批法

10.3.1　简化分批法的特点

简化分批法也叫不分批计算在产品成本分批法或累计间接费用分批法，是按产品批别设立明细账，但在产品完工之前，账内只需按月登记直接费用(如原材料)和生产工时，不必分配间接费用，全部产品应负担的间接费用，仍以总数反映在基本生产成本二级账中；直到有产品完工的那个月份，才分配间接费用，进而计算、登记该批完工产品的成本。各批全部产品的在产品成本只分成本项目的总数登记在专设的基本生产成本二级账中。

10.3.2 简化分批法的计算程序

(1) 按产品批别设立基本生产成本明细账和基本生产成本二级账。

各批产品基本生产成本明细账，与基本生产成本二级账平行登记。在各批产品完工之前，基本生产成本明细账登记直接材料费用和生产工时；在基本生产成本二级账中登记全部各批产品发生的生产总工时、直接费用、间接费用等。

(2) 计算间接费用分配率。

在有完工产品的月份，根据“基本生产成本”二级账上的累计工时和累计间接费用计算分项目的累计间接费用分配率，将分配率登记在“基本生产成本”二级账和“基本生产成本”明细账上。

全部产品某项累计间接费用分配率＝(期初结存该项间接费用＋本月发生该项间接费用)÷(期初结存在产品累计工时＋本月发生工时)

(3) 计算完工产品应分配的间接费用。

根据计算出来的各项间接费用累计分配率和各批产品的完工产品生产工时，首先算出各批别产品的各项间接费用，再将计算结果在各批产品基本生产成本明细账中进行登记。然后将所有批次的成本明细账中完工产品的各项间接费用汇总，再计入基本生产成本二级账的相应成本项目栏。最后，根据各批产品成本明细账中完工产品的直接材料费用和生产工时汇总登记基本生产成本二级账。

某批完工产品应负担的某项间接费用＝该批完工产品累计生产工时×全部产品该项累计间接费用分配率


问题与思考

采用简化分批法的情况下，影响累计间接费用分配率的因素是什么？为什么要设置“基本生产成本”二级账？

10.3.3 简化分批法应用举例

【例 10-2】 假定某企业小批生产多种产品，产品批数多。为了简化核算，采用分批法计算各批次产品成本。该企业 11 月份各批产品情况如下：

091 批号：A 产品 16 件，9 月份投产，11 月份全部完工。

101 批号：B 产品 20 件，10 月份投产，11 月完工 10 件，并已交货，还有 10 件尚未完工。

102 批号：C 产品 16 件，10 月份投产，11 月份尚未完工。

111 批号：D 产品 10 件，11 月份投产，11 月份尚未完工。

(1) 基本生产成本二级账的登记。

该企业设立的基本生产成本二级账见表 10-5。

该企业的直接材料费用为直接费用；该企业采用计时工资制度，因而直接人工费和制造费用为间接费用。

表 10-5　基本生产成本二级账

（各批全部产品总成本）　　金额单位：元

20××年 月	日	凭证号数	摘　要	生产工时	直接材料	直接人工	制造费用	合　计
10	31	略	累　计	61 300	436 000	100 552	136 480	673 032
11	30		本月发生额	60 300	149 440	108 600	140 768	398 808
11	30		累　计	121 600	585 440	209 152	277 248	1 071 840
11	30		间接费用累计分配率			1.72	2.28	
11	30		结转完工产品成本	76 900	333 820	132 268	175 332	641 420
			在产品成本	44 700	251 620	76 884	101 916	430 420

注：

① 月初在产品的生产工时和各项费用系上月末根据上月的生产工时和生产费用资料计算登记；本月发生直接材料费用和生产工时应根据本月各批产品原材料费用分配表、生产工时记录，与各批产品基本生产成本明细账平行登记。

② 表中的分配率计算方法：直接人工分配率＝209 152÷121 600＝1.72；制造费用分配率＝277 248÷121 600＝2.28。

③ 结转完工产品的成本时，完工产品直接材料和生产工时根据有完工产品的基本生产成本明细账（表10-6、表10-7）汇总填列。完工产品的直接人工和制造费用可以根据有完工产品的基本生产成本明细账（表10-6、表10-7）汇总填列，也可以根据账中完工产品生产工时分别乘以各项累计分配率计算登记。

（2）各批产品基本生产明细账的登记。

① 月末全部完工的产品基本生产明细账的登记见表10-6。

表 10-6　基本生产成本明细账

批号：091　　产品名称：A产品　　金额单位：元

开工日期：9月12日　　完工日期：11月28日　　批量：16件

20××年 月	日	凭证号数	摘　要	生产工时	直接材料	直接人工	制造费用	合　计
9	30	略	本月发生额	18 920	129 700			
10	31		本月发生额	11 880	73 300			
11	30		本月发生额	19 600	56 400			
11	30		累计数及间接费用分配率	50 400	259 400	1.72	2.28	
11	30		结转完工产品成本（16件）	50 400	259 400	86 688	114 912	461 000
8	31		完工产品单位成本		16 212.5	5 418	7 182	28 812.5

091批产品，月末全部完工，因而其累计的直接材料费用和生产工时就是完工产品的直接材料费用和生产工时，以其生产工时（50 400）分别乘以表10-5中的各项间接费用累计分配率，即为完工产品的各项间接费用。

② 月末部分完工产品基本生产明细账的登记见表10-7。

表 10－7　基本生产成本明细账

批号：101　　　　产品名称：B产品　　　　金额单位：元

开工日期：10月8日　　　　完工日期：　　　　批量：20件

20××年		凭证号数	摘　要	生产工时	直接材料	直接人工	制造费用	合　计
月	日							
10	31	略	本月发生额	14 820	148 840			
11	30		本月发生额	18 840				
11	30		累计数及间接费用分配率	33 660	148 840	1.72	2.28	
11	30		结转完工产品成本(10件)	26 500	74 420	45 580	60 420	180 420
11	30		完工产品单位成本		7 442	4 558	6 042	18 042
			月末在产品	7 160	74 420			

101批产品，月末部分完工、部分在产，因而应在完工产品和月末在产品之间分配费用。该种产品所耗直接材料系生产开始时一次投入，因而直接材料费用按照完工产品和月末在产品的数量比例分配：

产成品应负担的材料费用＝[148 840÷(10＋10)]×10＝74 420(元)

在产品应负担的材料费用＝[148 840÷(10＋10)]×10＝74 420(元)

直接人工和制造费用要以其完工产品生产工时(26 500)分别乘以表10－5中的各项间接费用累计分配率，即为完工产品的各项间接费用。

③ 月末全部未完工产品基本生产明细账的登记见表10－8、表10－9。

表 10－8　基本生产成本明细账

批号：102　　　　产品名称：C产品　　　　金额单位：元

开工日期：10月7日　　　　完工日期：　　　　批量：16件

20××年		摘　要	生产工时	直接材料	直接人工	制造费用	合　计
月	日						
10	31	本月发生额	15 680	84 160			
11	30	本月发生额	8 540	17 360			

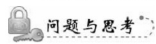
表 10－9　基本生产成本明细账

批号：111　　　　产品名称：D产品　　　　金额单位：元

开工日期：11月1日　　　　完工日期：　　　　批量：10件

20××年		摘　要	生产工时	直接材料	直接人工	制造费用	合　计
月	日						
11	30	本月发生额	13 320	75 680			

在各批产品明细账中，对于没有完工产品的月份，只登记直接材料费用和生产工时。



简化分批法达到简化成本计算的效果吗？什么情况能最大化地简化成本计算工作？

10.3.4 简化的分批法的优、缺点

1. 简化的分批法的优点

采用简化分批法时，间接费用只登记在基本生产成本二级账中，各成本明细账平时只需登记直接费用和生产工时；只有在有完工产品的月份，利用累计间接费用分配率才能一次分配完成；可以简化费用的分配和登记工作，从而大大简化了成本计算工作；月末未完工批次越多，简化的程度越大。

2. 简化的分批法的缺点

这种方法也有不足之处：第一，不能完整提供各批在产品的成本资料；第二，可能影响各月、各批成本计算的准确性。例如，前几个月的间接费用水平比较高，本月间接费用水平低，而某批产品本月投产，当月完工，却要分配以前月份发生的间接费用，就会导致不应有的偏高。

因此，简化分批法的应用条件是：各个月份的间接计入费用水平相差不多；同一月份投产批数多且月末未完工产品的批数较多。



同步测试题

一、单项选择题

1. 采用简化的分批法，在产品完工之前，各批产品成本明细账(　　)。
   A. 不登记任何费用
   B. 只登记材料费用
   C. 登记间接计入费用，不登记直接计入费用
   D. 登记直接计入费用和生产工时，不登记间接计入费用
2. 分批法适用于(　　)。
   A. 大批大量多步骤生产　　B. 大批大量单步骤生产
   C. 大批大量生产　　D. 单件小批生产
3. 分批法的特点是(　　)。
   A. 按产品订单计算成本　　B. 按产品批别计算成本
   C. 按产品品种计算成本　　D. 按车间来计算成本
4. 必须设置基本生产成本二级账的成本计算方法是(　　)。
   A. 分批法　　B. 分步法　　C. 品种法　　D. 简化分批法
5. 简化分批法适用于(　　)。
   A. 各月间接计入费用水平相差不大　　B. 月末未完工产品批数多
   C. 同一月份投产批数多　　D. 同时具备上述三点
6. 对于采用分批法进行生产成本计算，下列说法正确的是(　　)。
   A. 不存在完工产品和在产品之间的分配
   B. 成本计算期和会计报告期一致
   C. 适用于小批、单件、管理上不要求分步骤计算成本的多步骤生产

D. 以上说法全正确

7. 简化分批法与分批法的区别主要表现在(　　)。

A. 不分批计算在产品成本　　B. 不进行间接费用的分配

C. 不分批计算工资费用　　D. 不分批核算原材料费用

二、多项选择题

1. 采用分批法计算产品成本时，如果批内产品跨月陆续完工的情况不多，完工产品数量占全部批量的比重很小，完工产品成本的计价可采用(　　)。

A. 实际单位成本　　B. 计划单位成本

C. 定额单位成本　　D. 近期相同产品的实际单位成本

2. 简化分批法也被称为(　　)。

A. 累计间接费用分配法　　B. 间接费用分配法

C. 累计分配法　　D. 不分批计算在产品成本分批法

3. 分批法的特点有(　　)。

A. 以生产批次作为成本计算对象

B. 产品成本计算期不固定，与会计报告期不一致

C. 一般不需要进行完工产品和在产品之间的分配

D. 不需要计算月末在产品成本

4. 分批法适用于(　　)。

A. 小批生产

B. 管理上不要求分步计算成本的多步骤生产

C. 分批生产同一产品，且批量较大，数量较多

D. 单件生产

三、判断题

1. 在小批和单件生产中，如果产品的批量根据购买单位的订单确定，则按批、按件计算产品成本，也就是按订单计算产品成本。　　(　　)

2. 分批法不需要在完工产品和在产品之间分配费用。　　(　　)

3. 分批法下，成本计算期与核算报告期一致，而与产品生产周期不一致。　　(　　)

4. 相比较而言，简化分批法下，月末完工产品的批数越多，成本的核算工作就越简化。　　(　　)

5. 采用简化分批法时，各月间接费用水平相差悬殊的情况下，不会影响产品成本计算的正确性。　　(　　)

四、实训题

1. 某工业企业根据客户订单小批生产甲、乙两种产品，采用分批法计算产品成本。20××年3月份生产情况及生产费用发生情况如下：

(1) 本月份生产产品的批号。

101号甲产品10台，1月15日投产，本月25日全部完工。

102号甲产品20台，1月21日投产，本月完工13台，未完工7台。

301号乙产品18台，本月3日投产，尚未完工。

（2）本月的成本资料。

① 各批产品的上月末累计生产费用见表 10－10。

表 10－10　上月末累计生产费用明细表

金额单位：元

批　号	材　料	直接人工	制造费用	合　计
101	13 000	7 000	3 500	23 500
102	25 000	11 000	7 700	43 700

② 根据各种费用分配表，汇总各批产品本月发生的生产费用见表 10－11。

表 10－11　本用生产费用明细表

金额单位：元

批　号	直接材料	直接人工	制造费用	合　计
101		6 000	1 900	7 900
102		12 000	5 400	17 400
301	18 000	11 500	6 100	35 600

③ 各批完工产品与在产品之间分配费用的方法。

102 号甲产品，本月完工产品占该批产品比重较大，采用约当产量法将本月累计生产费用在完工产品与月末在产品之间分配。原材料在生产开始时一次投入，月末在产品完工程度为 70%。

要求：根据上述各项资料，计算 101 甲产品全部完工产品的总成本和单位成本（表 10－12）；计算 102 甲产品和 301 乙产品的完工产品总成本、单位成本及月末在产品成本（表 10－13、表 10－14）。

表 10－12　基本生产成本明细账

批号：101　　产品名称：甲产品　　金额单位：元

开工日期：　　完工日期：　　批量：10 台

20××年		摘　要	直接材料	直接人工	制造费用	合　计
月	日					

表 10-13 基本生产成本明细账

批号：102　　产品名称：甲产品　　金额单位：元
开工日期：　　完工日期：　　批量：20 台

20××年		摘　　要	直接材料	直接人工	制造费用	合　计
月	日					

表 10-14 基本生产成本明细账

批号：301　　产品名称：丙产品　　金额单位：元
开工日期：　　完工日期：　　批量：18 台

20××年		摘　　要	直接材料	直接人工	制造费用	合　计
月	日					

2. 某工业企业属于小批生产企业，产品批次多，为了简化核算，采用简化分批法计算产品成本。

(1) 该厂 3 月份产品批号。

101 批：A 产品 16 件，1 月份投产，本月完工。

201 批：B 产品 30 件，2 月份投产，本月完工 20 件，该批产品原材料在生产开始时一次投入，本月末在产品定额工时为 11 000 小时。

301 批：D 产品 25 件，3 月份投产，尚未完工。

(2) 月初在产品成本。

2 月末累计生产费用为 837 000 元，其中直接材料 525 000 元(101 批次 300 000 元，201 批次 225 000 元)，直接人工 131 000 元，制造费用 181 000 元。累计生产工时 71 000 小时，其中 101 批次 48 900 小时，201 批次 22 100 小时。

(3) 本月发生生产费用。

本月发生直接材料费 275 000 元，全部为 301 批次 D 产品所耗用，本月发生直接人工费

用158 000元，制造费用210 000元；本月实际生产工时为99 000小时，其中101批次29 100小时，201批次28 900小时，301批次41 000小时。

要求：根据上述资料，登记基本生产成本二级账和基本生产成本明细账（表10－15、表10－16、表10－17和表10－18）；计算完工产品成本。

表10－15　基本生产成本二级账

20××年		凭证号数	摘　要	生产工时	直接材料	直接人工	制造费用	合　计
月	日							

表10－16　基本生产成本明细账

批号：101　　产品名称：A产品　　金额单位：元

开工日期：　　完工日期：　　批量：16件

20××年		凭证号数	摘　要	生产工时	直接材料	直接人工	制造费用	合　计
月	日							

表10－17　基本生产成本明细账

批号：201　　产品名称：B产品　　金额单位：元

开工日期：　　完工日期：　　批量：30件

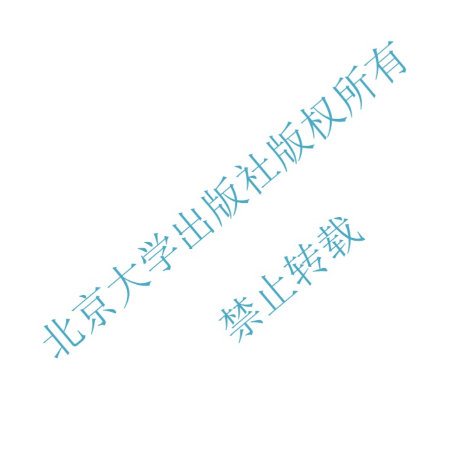
20××年		凭证号数	摘　要	生产工时	直接材料	直接人工	制造费用	合　计
月	日							

表 10－18　基本生产成本明细账

批号：301　　　　产品名称：D产品　　　　金额单位：元

开工日期：　　　　完工日期：　　　　批量：25件

20××年		凭证号数	摘　要	生产工时	直接材料	直接人工	制造费用	合　计
月	日							





第 11 章

分步法

FENBUFA

【学习目标】

1. 了解分步法的概念和主要特点。
2. 理解分步法的适用范围。
3. 掌握分步法的计算方法。

【引例】

富丽康月饼厂是一家民营小型月饼厂，该厂生产的月饼主要为礼品盒装月饼。该厂分 3 个步骤生产月饼：第一步骤为生产散装月饼，第二步骤为月饼的密封，第三步骤为月饼的装盒及包装。8 月份企业发现月饼的定价不低，但是却亏损很多，因此，企业决定降低成本。企业会计认为亏损的原因是面粉的价格过高，于是决定采购价格低廉的面粉生产月饼。结果低廉的面粉影响了口感，月饼销量大幅下降。企业再次查找原因，后来通过将每个步骤的实际成本和计划成本与同行业成本进行比较，发现亏损的原因在于包装物的采购价格过高，而且包装物浪费严重。可见，分步计算成本对于成本控制具有重要的意义。那分步法是怎么核算的呢？分步法的核算过程是否会因为各步骤产品成本的结转方式不同而采用不同的方法呢？



11.1 分步法概述

11.1.1 分步法的概念和特点

分步法是指按照生产过程中各个加工步骤进行成本核算，归集和分配生产成本，计算各步骤半成品和最后产成品成本的一种方法。其主要特点如下：

（1）按产品品种及其经过的加工步骤进行成本核算，设置产品基本生产成本明细账。但产品成本计算所划分的步骤与实际的生产步骤不一定完全一致，企业既应根据实际的生产步骤与管理的要求，又要本着简化核算工作的原则，合理确定成本计算对象。例如，为了简化成本计算工作，可以只对管理上有必要分步计算成本的生产步骤单独设立产品成本明细账，单独计算成本；而对管理上不要求单独计算成本的生产步骤，则可与其他生产步骤合并，设立产品成本明细账计算成本。如造纸厂的包装步骤，通常与制纸步骤合并在一起计算成本。

（2）成本计算按月进行。由于采用分步法计算产品成本的企业是大量大批生产，其生产是连续不断的，不可能等全部产品完工时才计算产品成本，只能定期在月末计算当月产出的完工产品成本，所以成本计算期与生产周期不一致，与会计报告期一致。

（3）需要计算在产品成本。由于成本计算期与生产周期不一致，月末通常都会有在产品，所以月末还需要将归集在生产成本明细账中的生产成本在完工产品和在产品之间进行分配。

11.1.2 分步法的适用范围

这种方法适用于大量大批的多步骤生产，如冶金、纺织、机械制造以及分步进行生产的民营中小企业等。在这类企业中，产品生产可以分为若干个生产步骤的成本管理，通常不仅要求按照产品品种计算成本，而且还要求按照生产步骤计算成本，以便为考核和分析各种产品及各生产步骤的成本计划的执行情况提供资料。

11.1.3 分步法的种类

在实际工作中，根据成本管理对各生产步骤成本资料的不同要求(如是否要求计算半成品成本)和简化核算的要求，各生产步骤成本的计算和结转，一般采用逐步结转和平行结转两种方法，称为逐步结转分步法和平行结转分步法。逐步结转分步法是为了分步计算半成品成本而采用的一种分步法，也称计算半成品成本分步法。它是按照产品加工的顺序，逐步计算并结转半成品成本，直到最后加工步骤完成才能计算产成品成本的一种方法。平行结转分步法也称不计算半成品成本分步法。它是指在计算各步骤成本时，不计算各步骤所产半成品的成本，也不计算各步骤所耗上一步骤的半成品成本，而只计算本步骤发生的各项其他成本，以及这些成本中应计入产成品的份额，将相同产品的各步骤成本明细账中的这些份额平行结转、汇总，即可计算出该种产品的产成品成本。



11.2 逐步结转分步法

11.2.1 逐步结转分步法的计算程序

在这种分步法下，企业按照产品加工顺序先计算第一个加工步骤的半成品成本，第一步骤完工的半成品成本应该从该步骤的产品明细账中转出，在转出时会受到半成品实物流转程序制约。半成品实物的流转程序有两种，即不通过仓库收发和通过仓库收发。

（1）半成品不通过仓库收发的情况下，先计算第一步骤的完工半成品成本和月末在产品成本，然后将本步骤的完工半成品成本转入第二步骤产品成本明细账；第二步骤在核算半成品成本时，将第一步骤转来的完工半成品成本，再加上本步骤的加工费用，计算出第二步骤半成品成本；然后随着加工步骤依次逐步累计结转，直到最后步骤计算出产成品成本为止。逐步结转分步法具体计算程序如图 11.1 所示。

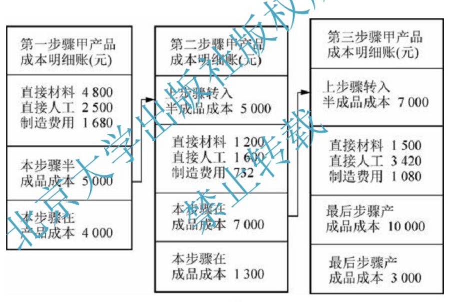


图 11.1 逐步结转分步法的计算程序(不通过半成品库收发)

（2）如果半成品完工后，不直接为下一步骤所领用，而要通过半成品库收发(图 11.2)，在验收入库时，应编制借记“自制半成品”科目，贷记“基本生产成本”科目的会计分录。第二步骤领用第一步骤的自制半成品的时候，再根据领用数编制借记“基本生产成本”科目，贷记“自制半成品”科目的会计分录，将领用半成品的金额结转给第二个加工步骤，这时，第二步骤把第一步骤结转来的半成品成本加上本步骤耗用的材料成本和加工成本，即可求得第二个加工步骤的半成品成本。如果第二步骤既有半成品，又有加工中的在产品(图 11.1)，则应将该步骤的生产费用采用适当的方法在其完工半成品与加工中在产品之间进行分配。下一步骤按照相同的程序计算，在最后一个步骤的产成品成本明细账中，即可计算出产成品的成本。逐步结转分步法具体计算程序如图 11.2 所示。

逐步结转分步法按照成本在下一步成本计算单中的反映方式，还可以分为综合结转和分项结转两种方法。

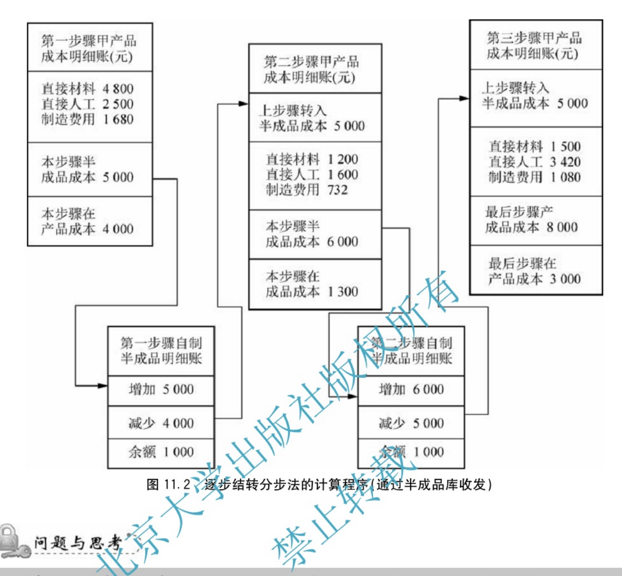


图 11.2 逐步结转分步法的计算程序(通过半成品库收发)

问题与思考

有人说，逐步结转分步法实际上就是品种法的多次连接应用。你认为对否？为什么？

11.2.2 逐步结转分步法下半成品成本的结转方式

逐步结转分步法按照半成品成本在下一步骤产品成本明细账中的反映方式不同，可分为综合结转和分项结转两种方式。

1. 综合结转法

综合结转法是指上一步骤转入下一步骤的半成品成本，以“直接材料”或专设的“半成品”项目综合列入下一步骤的成本计算单中。如果半成品通过半成品库收发，由于各月所生产的半成品的单位成本不同，所以所耗半成品的单位成本可以如同材料核算一样，采用先进先出法或加权平均方法计算。

1）综合结转法应用举例

【例 11－1】 某企业采用逐步结转分步法计算产品成本，分 3 个生产步骤生产甲产品，分别由 3 个车间进行。第一车间生产 A 半成品，交半成品库验收；第二车间按照所需数量向 A 半成品库领用 A 半成品生产 B 半成品；第三车间按照所需数量向 B 半成品库领用 B 半成品生产甲产品。第二车间所耗 A 半成品费用和第三车间所耗 B 半成品费用按全月一次加权平

均单位成本计算。3个车间月末在产品均按定额成本计价。有关成本资料见表11－1、表11－2、表11－3和表11－4。

表11－1　各车间产量记录

单位：件

车　间	月初在产品	本月投产或上步转入	本月完工入库	月末在产量
一车间	40	460	480	20
二车间	30	500	470	60
三车间	50	450	400	100

表11－2　生产费用资料

金额单位：元

摘　要		直接材料（或半成品）	直接人工	制造费用	合　计
一车间	月初在产品成本	1 600	320	200	2 120
	本月生产费用	34 100	7 600	5 530	47 230
二车间	月初在产品成本	1 890	435	195	2 520
	本月生产费用		9 900	5 152	15 052
三车间	月初在产品成本	4 750	750	350	5 850
	本月生产费用		27 800	12 400	40 200

表11－3　月末在产品单位定额成本表

金额单位：元

生产步骤	直接材料（或半成品）	直接人工	制造费用	合　计
第一步骤	40	8	5	53
第二步骤	63	14.5	6.5	84
第三步骤	95	15	7	117

表11－4　月初自制半成品明细账户余额表

自制半成品	数　量/件	单　价/（元/件）	金　额/元
A半成品	100	102.9	10 290
B半成品	200	137.09	27 418

（1）根据各种费用分配表、半成品入库单和第一车间在产品定额成本资料登记第一车间A半成品基本生产成本明细账见表11－5。然后，由于在产品按定额成本计价，所以完工转出的半成品成本应根据生产费用的累计数，减去按定额成本计算的月末在产品成本计算。最后，根据第一车间的A半成品入库单编制如下会计分录。

借：自制半成品——A半成品　　48 290

　　贷：基本生产成本——第一车间——A半成品　　48 290

表 11-5 基本生产成本明细账

第一车间 A 半成品

20××年 月	日	摘要	产量/件	直接材料/元	直接人工/元	制造费用/元	合计/元
10	31	月初在产品成本	40	1 600	320	200	2 120
11	30	本月发生额	460	34 100	7 600	5 530	47 230
11	30	累计	500	35 700	7 920	5 730	49 350
11	30	完工转出半成品成本	480	34 900	7 760	5 630	48 290
11	30	完工半成品单位成本		72.71	16.17	11.73	100.60
11	30	月末在产品成本	20	800	160	100	1 060

(2) 根据 A 半成品入库单和第二车间领用 A 半成品领用单，登记自制半成品明细账(表11-6)。

表 11-6 自制半成品——A 半成品明细账

(全月一次加权平均法)

20××年		月初结存		本月增加		合计			本月减少	
月	日	金额/元	数量	金额/元	数量	金额/元	数量	单价/元	数量	金额/元
11	30	10 290	100	48 290	480	58 580	580	101.00	500	50 500
12	1	8 080	80							

根据 A 半成品的明细账所列半成品单位成本资料和第二生产车间 A 半成品领用单，编制如下会计分录。

借：基本生产成本——第二生产车间(B 半成品)　　50 500

　　贷：自制半成品——A 半成品　　50 500

(3) 根据各种费用分配表、A 半成品领用单、B 半成品入库单，以及第二车间在产品定额成本资料，登记 B 半成品基本生产成本明细账(表 11-7)。

在 B 半成品基本生产成本明细账中，完工转出的半成品成本应根据生产费用的累计数，减去按定额成本计算的月末在产品成本计算。

表 11-7 基本生产成本明细账

第二车间 B 半成品

20××年 月	日	摘要	产量/件	半成品/元	直接人工/元	制造费用/元	合计/元
10	31	月初在产品成本	30	1 890	435	195	2 520
11	30	本月发生额	500	50 500	9 900	5 152	65 552
11	30	累计	530	51 730	10 740	5 602	68 072
11	30	完工转出半成品成本	470	48 610	9 465	4 957	63 032
11	30	完工半成品单位成本		103.43	20.14	10.55	134.11
11	30	月末在产品成本	60	3 780	870	390	5 040

根据第二生产车间B半成品基本生产成本明细账和产成品入库单编制如下会计分录。

借：自制半成品——B半成品　　63 032

　　贷：基本生产成本——第二生产车间(B半成品)　　63 032

(4) 登记自制半成品(B半成品)明细账(表11－8)。

表11－8　自制半成品——B半成品明细账

(全月一次加权平均法)

20××年		月初结存		本月增加		合　计			本月减少	
月	日	金额/元	数量	金额/元	数量	金额/元	数量	单价/元	数量	金额/元
11	30	27 418.00	200	63 032	470	90 450.00	670	135.00	450	60 750.00
12	1	29 700	220							

借：基本生产成本——第三生产车间(甲产品)　　60 750.00

　　贷：自制半成品——B半成品　　60 750.00

(5) 登记甲产品的基本生产明细账(表11－9)。

表11－9　基本生产成本明细账

第三车间甲产品

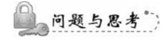
20××年		摘　要	产量/件	半成品/元	直接人工/元	制造费用/元	合　计/元
月	日						
10	31	月初在产品成本	50	2 250	2 025	1 575	5 850.00
11	30	本月发生额	450	60 750.00	27 800	12 400	100 950.00
11	30	累　计	500	63 000.00	29 825.00	13 975.00	106 800.00
11	30	完工产品成本	400	53 500.00	28 325.00	13 275.00	95 100.00
11	30	完工产品单位成本		133.75	70.81	33.19	237.75
11	30	月末在产品成本	100	9 500	1 500	700	11 700.00

借：库存商品——甲产品　　95 100.00

　　贷：基本生产成本——第三车间——甲产品　　95 100.00

问题与思考

如果在第二步骤中，产品成本在完工成品和在产品之间分配的方法为约当产量法，该如何登记B半成品的基本生产成本明细账？(假定半成品在开始生产时一次投入，且月末各个生产步骤的在产品完工程度均为60%)



如果半成品不通过仓库收发，核算结果会有哪些相同点和不同点？(资料同【例11－1】)

2) 综合结转法的成本还原

在采用综合结转这种方式将半成品成本转入下一步骤一般还需要进行成本还原。

【例 11－2】 假设某企业生产 101 产品需要两个步骤，分别由两个车间进行。本月投产，本月完工。一车间在生产过程中耗用直接材料 4 800 元，直接人工 2 520 元，制造费用 1 680 元。自制半成品成本为 9 000 元。半成品完工后直接转入下一车间继续加工。完工产品成本为二车间根据上一步骤转来自制半成品再投入直接人工 1 368 元，制造费用 732 元后加工完成。完工产品成本为 11 100 元。问：价值 11 100 元 101 产品中所含的直接材料费用、直接人工费用、制造费用分别是多少？

这时，你会很容易回答：直接材料费用 4 800 元，直接人工费用 3 888(由 2 520＋1 368 计算得来)元，制造费用 2 412(由 1 680＋732 计算得来)元。但是如果半成品完工后不是直接转入下一车间继续加工，而是要验收入库，并且二车间领用自制半成品的时候也不是全部被领用，或者月末存在在产品的情况下，又是怎么分解完工产品中所包含的原始成本项目构成数呢?

采用综合结转法结转半成品成本，各步骤所耗半成品的成本是以“半成品”或“原材料”项目综合反映的。这样计算出来的产成品成本，不能提供按原始成本项目反映的成本资料；在生产步骤较多的情况下，逐步综合结转半成品成本以后，表现在产成品成本中的绝大部分费用，是最后一个步骤所耗半成品的费用，其他费用(直接人工费用、制造费用)只是最后一个步骤的费用，在产品成本中所占的比重很小。这显然不符合企业产品成本结构(也就是各项成本之间的比例关系)的实际情况，不能据以从整个企业的角度来考核与分析产品成本的构成和水平。因此，如果管理上要求从整个企业角度和考核成本项目构成时，要将逐步综合结转算出的产成品成本还原，使其成为按原始成本项目反映的成本。

通常采用的成本还原方法是：从最后一个步骤起，把各步骤所耗上一步骤半成品的综合成本，逐步分解、还原成直接材料、直接人工和制造费用等原始成本项目，从而求得按原始成本项目反映的产成品成本资料。一般是按本月所产半成品的成本结构进行还原，也就是说，从最后一个步骤起，把各步骤所耗上一步骤半成品的综合成本，按照上一步骤所产半成品成本的结构，逐步分解、还原成按原始成本项目反映的产成品成本。

由于各步骤所耗的半成品费用恰好是上步骤完工的半成品成本，所以本步骤完工产品中所含半成品费用的各项费用结构近似于上一步骤完工的半成品成本的结构。也就是说，产成品中的半成品费用按照本月所产半成品成本的结构还原。其计算公式为：

还原分配率＝本月产成品所耗上一步骤半成品成本合计÷本月所产该种半成品成本合计

应还原的某项成本项目金额＝上一步骤生产的半成品某个成本项目的成本×还原分配率

【例 11－3】 承【例 11－1】，假设该企业需要进行成本还原。企业第三车间甲产品明细账(表 11－9)中算出的本月产成品所耗 B 半成品费用为 53 500 元，按照第二车间 B 半成品基本生产成本明细账(表 11－7)中算出的本月所产半成品成本 63 032 元的各项比例关系进行分解、还原。

(1) 第一次还原。

还原分配率＝53 500÷63 032＝0.848 78

① 甲产品所耗 B 半成品成本中的 A 半成品费用＝0.848 78×48 610＝41 259.20(元)

② 甲产品所耗 B 半成品成本中的直接人工费用＝0.848 78×9 465＝8 033.70(元)

③ 甲产品所耗 B 半成品成本中的制造费用＝53 500－41 259.2－8 033.7＝4 207.10(元)

(2) 第二次还原。

经过第一次还原后，还需把甲产品所耗 A 半成品的费用分解成最终的直接材料、直接人工、制造费用。

第二次还原分配率＝41 259.2÷48 290＝0.854 4

① 甲产品所耗 A 半成品成本中的直接材料费用＝0.854 40×34 900＝29 818.56(元)

② 甲产品所耗 A 半成品成本中的直接人工费用＝0.854 40×7 760＝6 630.14(元)

③ 甲产品所耗 A 半成品成本中的制造费用＝41 259.2－29 818.56－6 630.14＝4 810.5(元)

经过以上两次还原，甲产品的成本构成如下：

① 甲产品所耗直接材料合计＝29 818.56(元)

② 甲产品所耗直接人工合计＝6 630.14＋8 033.70＋28 325.00＝42 988.84(元)

③ 甲产品所耗制造费用合计＝4 810.5＋4 207.10＋13 275.00＝22 292.6(元)

为此，编制产成品成本还原计算表见表 11－10。

表 11－10　产成品成本还原计算表

20××年 11 月　　　　金额单位：元

项　目	还原分配率	半成品	直接材料	直接人工	制造费用	合　计
还原前产成品成本		53 500.00		28 325.00	13 275.00	95 100.00
本月所产 B 半成品成本		48 610		9 465	4 957	63 032
第一次成本还原	0.848 78	41 259.20	0.00	8 033.70	4 207.10	53 500.00
本月所产 A 半成品成本			34 900	7 760	5 630	48 290.00
第二次成本还原	0.854 40		29 818.56	6 630.14	4 810.50	41 259.20
还原后产成品总成本			29 818.56	42 988.84	22 292.60	95 100.00
还原后产成品单位成本			74.55	107.47	55.73	237.75

按照上述方法进行成本还原是按本月所产半成品的成本结构进行还原的，但本月实际耗用半成品是月初结存半成品和本月所产半成品的加权平均。如果考虑以前月份所产半成品结构的影响，在各月所产半成品的成本结构变化比较大的情况下，采用这种方法进行成本还原准确性会较差。

3）综合结转法的优、缺点和应用条件

综合结转法的优点是可以在各生产步骤的产品明细账中反映各该步骤完工产品所耗用半成品费用的水平和本步骤加工费用的水平，有利于各个生产步骤的成本管理；缺点是为了从整个企业的角度反映产品成本的构成，加强企业综合的成本管理，必须进行成本还原，从而增加核算工作量。因此，这种结转方法一般适用于管理上要求计算各步骤完工半成品所耗半成品费用，但不要求进行成本还原的情况。

2. 分项结转法

分项结转法是指将各步骤所耗用的上一步骤半成品成本，按照成本项目分项转入各步骤产品成本明细账的各个成本项目中。如果半成品通过半成品库收发，在自制半成品明细账中登记半成品成本时，也要按照成本项目分别登记。

1）分项结转法应用举例

【例 11－4】 承【例 11－1】，该企业采用分项结转法将半成品转入各步骤产品成本明细

账的各个成本项目中。生产量资料见表11－1，其他资料见表11－11、表11－12和表11－13。

表11－11 月末在产品单位定额成本表

生产步骤	直接材料(或半成品)/元	直接人工/元	制造费用/元	合 计/元
第一步骤	40	8	5	53
第二步骤	41	28	15	84
第三步骤	45	40.5	31.5	117

表11－12 生产费用资料

摘 要		直接材料/元	直接人工/元	制造费用/元	合 计/元
一车间	月初在产品成本	1 600	320	200	2 120
	本月生产费用	34 100	7 600	5 530	47 230
二车间	月初在产品成本	1 230	840	450	2 520
	本月生产费用		9 900	5 152	
三车间	月初在产品成本	2 250	2 025	1 575	5 850
	本月生产费用		27 800	12 400	

表11－13 自制半成品月初余额表

	数量/件	直接材料/元	直接人工/元	制造费用/元	成本合计/元
A半成品	100	7 300	1 750	1 240	10 290
B半成品	200	15 000	7 350	5 068	27 418

(1) 根据各种费用分配表，半成品入库单和第一车间在产品定额成本资料登记第一车间A半成品基本生产成本明细账(表11－5)。

(2) 根据A半成品入库单和第二车间领用A半成品领用单，登记自制半成品明细账(表11－14)。

表11－14 自制半成品——A半成品的明细账

(全月一次加权平均法)

月份	项 目	数量/件	实际成本/元			
			直接材料	直接人工	制造费用	成本合计
11	月初余额	100	7 300	1 750	1 240	10 290
11	本月增加	480	34 900	7 760	5 630	48 290
11	累计	580	42 200	9 510	6 870	58 580
11	单位成本		72.76	16.40	11.84	101.00
11	本月减少	500	36 379.31	8 198.28	5 922.41	50 500.00
12	月末余额	80	5 820.69	1 311.72	947.59	8 080.00

（3）根据各种费用分配表、A半成品领用单、B半成品入库单，以及第二车间在产品定额成本资料，登记B半成品基本生产成本明细账(表11－15)。

表11－15　基本生产成本明细账

第二车间B半成品　　　　金额单位：元

20××年 月	日	摘　要	直接材料	直接人工	制造费用	合　计
10	31	月初在产品成本	1 230	840	450	2 520
11	30	本月本步骤加工费用		9 900	5 152	
11	30	本月耗用半成品费用	36 379.31	8 198.28	5 922.41	50 500.00
11	30	累　计	37 609.31	18 938.28	11 524.41	68 072
11	30	完工转出半成品成本(470件)	35 149.31	17 258.28	10 624.41	63 032
11	30	完工半成品单位成本	74.79	36.72	22.61	134.11
11	30	月末在产品成本	2 460	1 680	900	5 040

（4）根据B半成品入库单和第三车间领用B半成品领用单，登记自制半成品明细账见表11－16。

表11－16　自制半成品—B半成品的明细账

(全月一次加权平均法)　　　　金额单位：元

月份	项　目	数量/件	实际成本			
			直接材料	直接人工	制造费用	成本合计
11	月初余额	200	15 000	7 350	5 068	27 418
11	本月增加	470	35 149.31	17 258.28	10 624.41	63 032
11	累　计	670	50 149.31	24 608.28	15 692.41	90 450
11	单位成本		74.85	36.73	23.42	135.00
11	本月减少	450	33 682.37	16 527.95	10 539.68	60 750.00
12	月末余额	220	16 466.937	8 080.330	5 152.731	29 700

（5）根据各种费用分配表、B半成品领用单、甲产品入库单，以及第三车间在产品定额成本资料，登记甲产品基本生产成本明细账见表11－17。

表11－17　基本生产成本明细账

第三车间甲产品　　　　金额单位：元

20××年 月	日	摘　要	直接材料	直接人工	制造费用	合　计
10	31	月初在产品成本(50件)	2 250	2 025	1 575	5 850
11	30	本月本步骤加工费用		27 800	12 400	40 200
11	30	本月耗用半成品费用(450件)	33 682.37	16 527.95	10 539.68	60 750
11	30	累　计	35 932.37	46 352.95	24 514.68	106 800

续表

20××年		摘　要	直接材料	直接人工	制造费用	合　计
月	日					
11	30	转出完工产品成本(400件)	31 432.37	42 302.95	21 364.68	95 100
11	30	完工产品单位成本	78.58	105.76	53.41	237.75
11	30	月末在产品成本(60件)	4 500	4 050	3 150	11 700

【例11-4】会计分录的做法同【例11-1】。从表11-17可以看出，产成品单位成本的合计数为237.75元，与综合结转法还原表中还原后产成品的单位成本合计数相同，但是两者的成本结构并不相同。原因在于：表11-10中产成品所耗半成品各项费用是按本月所产半成品的成本结构还原计算出来的，没有考虑以前月份所产半成品的成本结构的影响；而分项结转法中，产成品所耗半成品各项费用是按照原始成本项目逐步转入的，包括以前月份所产半成品结构的影响。


问题与思考

表11-17与表11-10的不同之处在哪里？两个表中的“直接人工”和“制造费用”包含的内容是否相同？

2）分项结转法的优、缺点和应用条件

采用分项结转法结转半成品成本，其优点是：可以直接、正确地提供按原始成本项目反映的企业产品成本资料，便于从整个企业的角度考核和分析成本计划执行情况，不需要进行成本还原；其缺点是：成本结转工作比较复杂，而且在各步骤完工产品成本中看不出所耗上一步骤半成品费用是多少、本步骤加工费用是多少，不便于各步骤完工产品的成本分析。该方法一般适用在管理上不要求计算各步骤完工产品所耗半成品费用和本步骤加工费用，而要求按原始成本项目计算产品成本的企业。



11.3 平行结转分步法

11.3.1 平行结转分步法计算程序

在采用分步法的大量大批多步骤生产的企业中，有的各步骤所产半成品的种类很多(如机械制造业)，又很少对外出售，因而管理上并不需要计算半成品成本。在这种情况下，为了简化和加速成本计算工作，在计算各步骤成本时，不计算各步骤所耗上一步骤的半成品成本而只计算本步骤发生的各项其他费用以及这些费用应计入产品成本的“份额”。

从图11.3可以看出，各生产步骤均不计算本步骤的半成品成本。尽管半成品的实物转入下一生产步骤继续加工，但其成本并不结转到下一生产步骤的成本计算单中去，只是在产品最后完工入库时，才将各步骤生产成本中应由完工产品负担的份额，从各步骤成本计算单中转出，平行汇总计算产成品的成本。

采用平行结转分步法，每一步骤的生产费用也要在其完工产品和月末在产品之间进行分

配。但是，这里的完工产品是指企业最后完工的产成品，与此相关。这里的在产品是指尚未完工的全部在产品和半成品(即广义的在产品)，包括：

(1) 尚在加工中的在产品。

(2) 本步骤已完工转入半成品库的半成品。

(3) 已从半成品库转到以后各步骤进一步加工、尚未最后完工的在产品。

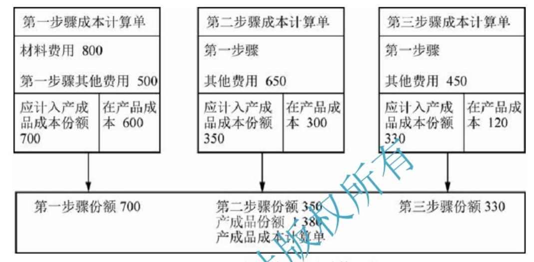


图 11.3 平行结转分步法计算程序

11.3.2 平行结转分步法产品生产成本在完工产品和在产品之间的分配

在平行结转分步法下，合理确定各步骤应计入完工产品成本中的费用“份额”是该种方法的关键。计入产成品成本的“份额”一般可按下列公式计算：

某步骤某成本项目应计入产成品成本的份额＝产成品产量×单位产成品耗用该步骤半成品的数量或者工时×该成本项目费用分配率

式中，某成本项目费用分配率的计算，也应采用第7章所述的各种分配方法（通常采用定额比例分配法或者约当产量法求得）；其中在产品是指广义在产品。

1. 按定额比例法分配

按定额比例法分配，成本项目费用分配率计算公式为：

某步骤某成本项目费用分配率＝(该步骤该项成本项目期的费用＋该步骤该项目成本项目本月发生费用)÷(产成品定额消耗量(工时)或定额费用＋月末广义在产品定额消耗量(工时)或定额费用)

【例 11-5】 假定某产品第一步骤月初广义在产品制造费用为30 400元，本月发生制造费用12 800元。本月产成品数量为32件。该产成品单位产品的定额工时为100小时，其中第一步骤为30小时。第一步骤月初广义在产品的定额工时为2 560小时，本月投入定额工时1 760小时。则第一步骤制造费用在产成品与广义在产品之间按定额比例法分配计算如下：

第一步骤制造费用分配率＝(30 400＋12 800)÷(2 560＋1 760)＝10(元/小时)

产成品第一步骤定额工时＝32×30＝960(小时)

月末广义在产品第一步骤定额工时＝2 560＋1 760－960＝3 360(小时)

第一步骤制造费用应计入产成品的份额＝960×10＝9 600(元)

第一步骤广义在产品应分配的制造费用＝3 360×10＝33 600(元)

【例 11－6】 某企业生产的甲产品经过 3 个生产车间完成。采用平行结转分步法计算产品成本，而且采用定额比例分配法计算各步骤应计入产成品的份额。本月产成品数量为 50 件。各步骤直接人工费用相关资料见表 11－18、表 11－19 和表 11－20。

表 11－18　产品定额资料

	第一车间	第二车间	第三车间
单件产品定额工时/小时	120	35	45
50 件产品定额工时/小时	6 000	1 750	2 250

表 11－19　直接人工费用表

项　目	一车间		二车间		三车间	
	直接人工	定额工时	直接人工	定额工时	直接人工	定额工时
月初余额/元	8 000	3 500	3 600	2 000	4 000	2 100
本月发生额/元	18 000	9 000	9 000	4 000	12 000	4 150
合计/元	26 000	12 500	12 600	6 000	16 000	6 250
分配率	$\frac{26\ 000}{12\ 500}=2.08$		$\frac{12\ 600}{6\ 000}=2.1$		$\frac{16\ 000}{6\ 250}=2.56$	

表 11－20　直接人工费用分配表

	一车间	二车间	三车间	合　计
产成品成本中本步份额/元	2.08×6 000＝12 480	2.1×1 750＝3 675	2.56×2 250＝5 760	21 915
在产品费用/元	13 520	8 925	10 240	32 685

2. 按约当产量法分配

按约当产量法分配，成本项目费用分配率计算公式为：

某步骤某成本项目费用分配率＝(该步骤该项成本项目期的费用＋该步骤该项成本项目本月发生费用)÷(产成品数量×单位产成品耗用该步骤半成品数量＋月末广义在产品约当产量)

【例 11－7】 某产品分两个步骤生产，第一步骤生产产品直接进入第二步骤生产。第二步骤单位产品的生产耗用第一步骤半成品一件。原材料于生产开始时一次投入，月末第一步骤加工中的在产品 20 件，完工率 50％。第二步骤加工中的在产品 10 件。完工产成品 20 件。第一步骤月初在产品成本和本月发生数合计中直接材料、直接人工、制造费用分别为 14 000 元、800 元和 500 元。

（1）直接材料的分配：

第一步骤期末广义在产品约当产量＝20＋10＝30（件）

直接材料费用分配率＝14 000÷（20＋30）＝280（元/件）

材料费用应计入产成品的份额＝20×280＝5 600（元）

期末广义在产品材料费＝30×280＝8 400（元）

（2）直接人工和制造费用的分配：

第一步骤期末广义在产品约当产量＝20×50%＋10＝20（件）

直接人工费用分配率＝800÷（20＋20）＝20（元/件）

人工费用应计入产成品的份额＝20×20＝400（元）

期末广义在产品人工费＝20×20＝400（元）

制造费用分配率＝500÷（20＋20）＝12.5（元/件）

制造费用应计入产成品的份额＝20×12.5＝250（元）

期末广义在产品制造费用＝20×12.5＝250（元）

11.3.3 平行结转分步法具体应用

【例 11－8】 某企业生产A产品经过两个生产步骤。半成品不经过半成品库收发。每一生产步骤完工产品与在产品之间的费用划分方法采用定额比例法，其中原材料费用按定额费用比例分配，其他各项费用采用定额工时比例分配。

（1）本月第二步骤完工A产成品400件，有关产成品的定额资料见表11－21。

表 11－21 产品定额资料

车　　间	原材料费用定额/元	工时定额/小时
第一车间	175	65
第二车间		60

（2）根据定额资料、各种费用分配表和产成品交库单，登记第一车间、第二车间的产品成本明细账见表11－22、表11－23。

表 11－22 产品成本明细账

第一车间：A成品　　　　金额单位：元

摘　要	产量/件	原材料费用		定额工时/小时	直接人工	制造费用	合　计
		定　额	实　际				
月初余额		63 360	67 260	19 520	20 080	39 240	126 580
本月生产费用		38 400	44 676	11 200	16 784	25 272	86 732
生产费用累计		101 760	111 936	30 720	36 864	64 512	213 312
费用分配率			1.1		1.2	2.1	
计入产成品份额	400	70 000	77 000	26 000	31 200	54 600	162 800

续表

摘　要	产量/件	原材料费用		定额工时/小时	直接人工	制造费用	合　计
		定　额	实　际				
月末在产品		31 760	34 936	4 720	5 664	9 912	50 512

注：

① 计入产成品份额定额原材料费用＝400×175＝70 000(元)

② 计入产成品份额定额工时＝400×65＝26 000(小时)

③ 原材料费用分配率＝111 936÷101 760＝1.1

④ 原材料费用应计入产成品的份额＝400×175×1.1＝77 000(元)

⑤ 直接人工费用分配率＝36 864÷30 720＝1.2

⑥ 直接人工费用应计入产成品的份额＝400×65×1 2＝31 200(元)

⑦ 制造费用分配率＝64 512÷30 720＝2.1

⑧ 制造费用应计入产成品的份额＝400×65×2.1＝54 600(元)

表 11-23　产品成本明细账

第二车间：A 成品　　　　金额单位：元

摘　要	产量/件	原材料费用		定额工时/小时	直接人工	制造费用	合　计
		定　额	实　际				
月初余额				12 600	15 120	45 360	60 480
本月生产费用				19 700	26 870	67 690	94 560
累　计				32 300	41 990	113 050	155 040
费用分配率					1.3	3.5	
计入产成品份额	400			24 000	31 200	84 000	115 200
月末在产品				8 300	10 790	29 050	39 840

(3) 根据第一、二车间产品成本明细账所记产成品成本份额，平行汇总产成品成本，见表 11-24。

表 11-24　A 产品成本汇总表

车　间	产量/件	原材料/元	直接人工/元	制造费用/元	合　计/元
第一车间		77 000	31 200	54 600	162 800
第二车间	400		31 200	84 000	115 200
合　计		77 000	62 400	138 600	278 000
单位成本		192.50	156.00	346.50	695.00



问题与思考

平行结转分步法和逐步结转分步法的主要区别在哪里?

11.3.4 平行结转分步法的优、缺点和应用条件

1. 平行结转分步法的优、缺点

平行结转分步法的优点：各步骤可以同时计算产品成本，将计入完工产品成本的份额平行结转汇总计入产成品成本，不必逐步结转半成品成本，从而可简化和加速成本计算工作；能够直接提供按原始成本项目反映的产成品成本资料，不必进行成本还原，简化了成本计算工作。

平行结转分步法的缺点：不能提供各步骤半成品成本资料及各步骤所耗上一步骤半成品费用资料，因而不能全面地反映各步骤生产耗费水平，不利于各步骤的成本管理；由于各步骤间不结转半成品成本，使半成品实物转移与费用结转脱节，所以不能为各步骤在产品的实物管理和资金管理提供资料。

2. 平行结转分步法的应用条件

平行结转分步法的优、缺点与逐步结转分步法的优、缺点相反。因此，该方法只宜在半成品种类较多，逐步结转半成品成本工作量较大，管理上又不要求提供各步骤半成品成本资料的情况下采用。



同步测试题

一、单项选择题

1. 下列方法中属于不计算半成品成本的分步法是(　　)。
   A. 逐步结转分步法　　B. 综合结转法
   C. 分项结转法　　D. 平行结转法
2. 采用逐步结转分步法，其在完工产品与在产品之间分配费用，是指在(　　)之间分配费用。
   A. 产成品与月末在产品
   B. 完工半成品与月末加工中的在产品
   C. 产成品与广义的在产品
   D. 前面步骤的完工半成品与加工中的在产品及最后步骤的产成品与加工中的在产品
3. 成本还原的对象是(　　)。
   A. 产成品
   B. 各步骤所耗上一步骤半成品的综合成本
   C. 最后步骤的产成品成本
   D. 各步骤半成品成本
4. 进行成本还原，应以还原分配率分别乘以(　　)。
   A. 本月所产半成品各个成本项目的费用
   B. 本月所耗半成品各个成本项目的费用
   C. 本月所产该种半成品各个成本项目的费用
   D. 本月所耗该种半成品各个成本项目的费用

5. 采用平行结转分步法，(　　)。
   A. 不能全面反映各个生产步骤产品的生产耗费水平
   B. 能够全面反映各个生产步骤产品的生产耗费水平
   C. 能够全面地反映第一个生产步骤产品的生产耗费水平
   D. 能够全面地反映最后一个步骤产品的生产耗费水平
6. 下列方法中需要进行成本还原的是(　　)。
   A. 平行结转分步法　　B. 逐步结转分步法
   C. 综合结转分步法　　D. 分项结转分步法
7. 成本还原就是从最后一个步骤起，把各步骤所耗上一步骤半成品成本，按照(　　)逐步分解，还原算出按原始成本项目反映的产成品成本。
   A. 本月所耗半成品成本的结构
   B. 本月完工产品成本的结构
   C. 上一步骤所产该种半成品成本的结构
   D. 上一步骤月末在产品成本的结构
8. 采用逐步结转分步法时，前一步骤完工半成品不通过半成品库收发，直接转入下一步骤继续生产时，应借记的科目是(　　)。
   A. “自制半成品”　　B. “原材料”
   C. “基本生产成本”　　D. “制造费用”
9. 在平行结转分步法下，完工产品与在产品之间费用的分配，正确的说法是指(　　)两者之间的费用分配。
   A. 产成品与广义的在产品
   B. 产成品与狭义的在产品
   C. 各步骤完工半成品与月末加工中的在产品
   D. 应计入产成品的“份额”与广义的在产品

二、多项选择题

1. 采用综合结转分步法结转半成品成本的优点是(　　)。
   A. 便于各步骤进行成本管理
   B. 便于各生产步骤完工产品的成本分析
   C. 便于从整个企业角度分析和考核产品成本的构成和水平
   D. 便于同行业间产品成本对比分析
2. 平行结转分步法的特点是(　　)。
   A. 各生产步骤不计算半成品成本，只计算本步骤所发生的生产费用
   B. 各步骤间不结转半成品成本
   C. 各步骤应计算本步骤所发生的生产费用中应计入产成品成本的份额
   D. 将各步骤应计入产成品成本的份额平行结转，汇总计算产成品的总成本和单位成本
3. 广义的在产品是指(　　)。
   A. 尚在本步骤加工中的在产品
   B. 转入各半成品库的半成品

C. 已从半成品库转到以后各步骤进一步加工、尚未最后制成的半成品

D. 全部加工中的在产品和半成品

4. 平行结转分步法适宜在(　　)的情况下采用。

A. 产品种类多，计算和结转半成品工作量大

B. 管理上不要求提供各步骤半成品成本资料

C. 管理上不要求提供原始成本项目反映的产成品成本资料

D. 管理上不要求全面地反映各个生产步骤的生产耗费水平

5. 与逐步结转分步法相比，平行结转分步法的缺点是(　　)。

A. 各步骤不能同时计算产品成本

B. 不需要进行成本还原

C. 不能为实物管理和资金管理提供资料

D. 不能提供各步骤的半成品成本资料

三、判断题

1. 分步法实质上是品种法的连续运用。 (　　)

2. 在平行结转分步法下，不计算在产品成本。 (　　)

3. 在逐步结转分步法下，无论是综合结转还是分项结转，本步骤所耗用上一步骤半成品成本一定是上一步骤完工半成品成本。 (　　)

4. 在采用逐步结转分步法时，无论是综合结转还是分项结转，第一步骤的半成品成本明细账登记方法均相同。 (　　)

5. 在平行结转分步法下，如果通过半成品库收发，则应设置“自制半成品”账户。 (　　)

四、实训题

1. 某企业甲产品经过3个车间连续加工制成，一车间生产A半成品，直接转入二车间加工制成B半成品，B半成品直接转入三车间加工成甲产成品。其中，1件甲产品耗用1件B半成品，1件B半成品耗用1件A半成品。原材料于生产开始时一次投入，各车间月末在产品完工率均为50%。各车间生产费用在完工产品和在产品之间的分配采用约当产量法。

本月各车间产量资料见表11-25。

表11-25　各车间的产量

单位：件

摘　　要	一车间	二车间	三车间
月初在产品数量	20	50	40
本月投产数量或上步转入	180	160	180
本月完工产品数量	160	180	200
月末在产品数量	40	30	20

各车间月初及本月费用资料见表11-26。

表 11-26 各车间月初及本月费用

金额单位：元

摘要		直接材料	直接人工	制造费用	合计
一车间	月初在产品成本	1 000	60	100	1 160
	本月生产费用	18 400	2 200	2 400	23 000
二车间	月初在产品成本		200	120	320
	本月生产费用		3 200	4 800	8 000
三车间	月初在产品成本		180	160	340
	本月生产费用		3 450	2 550	6 000

要求：采用平行结转分步法计算产成品成本，编制各步骤成本计算单及产品成本汇总表（表 11-27、表 11-28、表 11-29、表 11-30 和表 11-31）。

表 11-27 各步骤约当产量的计算

摘要	直接材料	直接人工	制造费用
一车间步骤约当产量			
二车间步骤约当产量			
三车间步骤约当产量			

表 11-28 第一车间成本计算单

摘要	直接材料	直接人工	制造费用	合计
月初在产品成本				
本月发生费用				
合计				
步骤约当产量				
单位成本				
应计入产成品成本份额				
月末在产品成本				

表 11-29 第二车间成本计算单

摘要	直接人工	制造费用	合计
月初在产品成本			
本月发生费用			
合计			
步骤约当产量			
单位成本			
应计入产成品成本份额			
月末在产品成本			

表 11-30　第三车间成本计算单

摘　　要	直接人工	制造费用	合　计
月初在产品成本			
本月发生费用			
合　计			
步骤约当产量			
单位成本			
应计入产成品成本份额			
月末在产品成本			

表 11-31　产品成本汇总计算表

产品名称：甲产品

项　目	数　量	直接材料	直接人工	制造费用	总成本	单位成本
一车间						
二车间						
三车间						
合　计						

2. 某企业乙产品的生产要经过3个步骤连续加工完成。第一步骤在第一车间完成，生产出X半成品，直接转入第二车间进行第二步骤的生产，生产出Y半成品，Y半成品直接转入第三车间进行第三步骤的生产，生产出乙产品。原材料在生产开始时一次投入，各车间月末在产品完工率均为50%。各步骤生产费用在完工产品和在产品之间分配采用约当产量法。该企业10月份的资料见表11-32、表11-33。

表 11-32　产量资料

摘　　要	一车间	二车间	三车间
月初在产品数量	40	80	80
本月投入数量或者上步转入	360	320	360
本月完工产品数量	320	360	400
月末在产品数量	80	40	40

表 11-33　月初及本月费用资料

摘　　要		直接材料（或半成品）/元	直接人工/元	制造费用/元	合　计/元
一车间	月初在产品成本	3 000	150	360	3 510
	本月生产费用	55 200	6 600	7 200	69 000
二车间	月初在产品成本	6 720	660	420	7 800
	本月生产费用		9 600	14 400	24 000

续表

摘　　要		直接材料(或半成品)/元	直接人工/元	制造费用/元	合　计/元
三车间	月初在产品成本	7 920	690	540	9 150
	本月生产费用		10 650	7 650	18 300

要求：

(1) 编制各步骤成本计算单，采用综合结转分步法计算各步骤半成品成本及产成品成本，并进行成本还原(表11-34、表11-35、表11-36和表11-37)。

(2) 编制各步骤成本计算单，采用逐步结转分步法计算各步骤半成品成本及产成品成本(表11-38、表11-39和表11-40)。

表11-34　第一车间成本计算单

产品名称：X半成品

摘　　要	直接材料	直接人工	制造费用	合　计
月初在产品成本				
本月发生费用				
合　计				
约当产量合计				
单位成本				
完工半成品成本				
月末在产品成本				

表11-35　第二车间成本计算单

产品名称：Y半成品

摘　　要	半成品	直接人工	制造费用	合　计
月初在产品成本				
本月发生费用				
合　计				
约当产量合计				
单位成本				
完工半成品成本				
月末在产品成本				

表 11-36　第三车间成本计算单

产品名称：乙产品

摘　　要	半成品	直接人工	制造费用	合　计
月初在产品成本				
本月发生费用				
合　计				
约当产量合计				
单位成本				
完工产品成本				
月末在产品成本				

表 11-37　产品成本还原计算表

项　　目	还原分配率	半成品	直接材料	直接人工	制造费用	合　计
还原前乙产品成本						
Y 半成品成本						
第一次成本还原						
X 半成品成本						
第二次成本还原						
还原后乙产品成本						
单位乙产品成本						

表 11-38　第一车间成本计算单

产品名称：X 半成品

摘　　要	直接材料	直接人工	制造费用	合　计
月初在产品成本				
本月发生费用				
合　计				
约当产量合计				
单位成本				
完工半成品成本				
月末在产品成本				

表 11－39　第二车间成本计算单

产品名称：Y 半成品

摘　　要	直接材料	直接人工	制造费用	合　计
月初在产品成本				
本月本步骤加工费用				
本月耗用上步骤半成品费用				
合　计				
约当产量合计				
单位成本				
完工半成品成本				
月末在产品成本				

表 11－40　第三车间成本计算单

产品名称：乙产品

摘　　要	直接材料	直接人工	制造费用	合　计
月初在产品成本				
本月本步骤加工费用				
本月耗用上步骤半成品费用				
合　计				
约当产量合计				
单位成本				
完工产品成本				
月末在产品成本				

第 12 章

分类法

FENLEIFA

【学习目标】

1. 了解分类法的主要特点。
2. 理解分类法的优、缺点。
3. 掌握分类法的成本计算，能根据不同企业的成本核算特点选择不同的成本计算方法。

【引例】

某食品厂主要生产各种饼干和面包，设有两个基本生产车间，其中一车间生产饼干，共有15个品种；二车间生产面包，共有10个品种。由于生产工艺过程属于单步骤生产，且不间断地大量重复生产饼干和面包，所以该厂采用品种法进行产品成本计算。为此，该厂按照产品品种开设了25张基本生产成本明细账。该厂属于民营中小企业，规模较小，每种产品的数量并不多，而且出于人员成本的考虑，会计人员设置较为简单，仅设置了一名成本会计小钱。小钱在面对25种产品的核算时，常常会弄混成本的登记，虽然他很认真地核算，但常常会出错。于是，该厂为简化成本计算工作，改变成本计算方法，采用分类法进行产品成本的计算。例如，饼干按照生产工艺的不同，将产品分为甜酥性饼干、发酵饼干和花色饼干3个类别。先把3类产品的成本计算出来，然后类内再按照一定的方法进行分配。按照这种方法计算产品成本后，小钱感觉工作轻松了很多。但是小钱考虑的问题还很多，例如，如何选择类内产品成本的分配方法？



12.1 分类法概述

前面对产品成本计算的基本方法进行了阐述，这 3 种基本方法是制造企业产品成本计算的常用方法。但是在实际工作中，由于某些企业的特殊情况，可能需要采取其他的一些成本计算方法，如在产品品种、规格繁多。加工工艺基本相同的企业，为简化成本计算而采用分类法，类内再按照一定的标准对产品成本进行分化，而联产品、副产品、等级品可以比照分类法的方法进行成本核算。

12.1.1 分类法的概念和特点

产品成本计算的分类法是按照产品类别归集生产费用，先计算各类产品的类别总成本，然后再按一定标准分配计算同类中各种产品成本的方法。在实际工作中，一般将类内各产品之间的分配成本比例折合为系数，按系数进行分配，所以分类法又可称为系数法。分类法有如下特点：

（1）以产品类别作为成本计算对象。先将众多的产品品种按照产品性质、生产工艺及所耗原材料等划分几个类别。然后再以类别作为成本计算对象。

（2）按类归集的生产费用总额在完工产品和月末在产品之间进行分配。

（3）同产品成本计算的基本方法结合使用。分类法不是一种独立的产品成本计算方法，在计算同类产品的成本时，还需采用品种法、分步法或者分批法等基本计算方法。

12.1.2 分类法的成本计算程序

（1）确定产品的类别。产品的类别为成本计算对象开设成本计算单，归集和分配本月费用。

划分产品类别的时候，要考虑同一类别的性质、结构、所耗用原材料是否相同。

（2）每月月末，按类别计算出本月完工产品成本和月末在产品成本。

在该步骤中，可根据成本核算特点采用前述的各种方法进行计算。

（3）计算分配类内各种产品或规格产品的成本。将已计算出的每类完工产品成本采用一定的方法分配给类内各种产品或不同规格的产品，然后计算产品的总成本和单位成本。

进行类内产品的费用分配是分类法的重点内容，在进行类内产品的费用分配时，可以按以下步骤进行：

（1）确定标准产品及产品的分配标准额（如消耗定额、费用定额或工时定额等），将标准产品的系数定为“1”。标准产品一般选用产销量大、生产正常、售价稳定的产品。

（2）用其他产品的分配标准额同标准产品的分配标准额相比，计算出比率即系数（系数的算法在 12.3 节介绍）。

（3）计算各产品的总系数。

某种产品总系数（标准产量）＝该产品实际产量×系数

类内标准产品总量（总系数）＝∑各产品标准产量

（4）利用总系数进行费用分配，计算出各种产品负担费用。

分配率(单位系数成本)＝某类产品总成本÷该类标准产品总量

某种产品总成本＝分配率×该产品总系数

某种产品单位成本＝该种产品总成本÷该种产品产量

(5) 汇总计算各种完工产品的总成本和单位成本。


问题与思考

利用分类法计算产品成本时，确定类别的关键是什么？

12.1.3 系数的计算方法

要进行类内产品费用分配，首先要计算系数，由于成本计算要求的不同，系数可以分为综合系数和单项系数。

1. 综合系数

综合系数是以某一综合性分配标准为基础制定的系数。其计算公式为：

单位成本系数＝某种产品的定额成本÷标准产品的定额成本

采用综合系数分配费用，计算比较简单，但分配结果的正确性较差。

【例 12－1】 某企业采用分类法对产品成本核算，A 类产品分为甲、乙、丙 3 个品种。乙为标准产品。该类产品本月总成本为 18 330 元(其中直接材料 12 000 元，直接人工 3 000 元，制造费用 3 330 元)。该类产品的产量和单位定额成本见表 12－1。

表 12－1 产量和单位定额成本表

20××年×月

产品类别	规　格	产　量/件	单位定额成本/元
A 类产品	甲	80	13.5
	乙	240	18
	丙	160	21.24

(1) 甲产品单位成本系数＝13.5÷18＝0.75

乙产品单位成本系数＝18÷18＝1

丙产品单位成本系数＝21.24÷18＝1.18

(2) 甲产品总系数(标准产量)＝80×0.75＝60

乙产品总系数(标准产量)＝240×1＝240

丙产品总系数(标准产量)＝160×1.18＝188.8

A 类标准产品总量(总系数)＝60＋240＋188.8＝488.8

(3) 分配率＝A 类产品总成本÷A 类标准产品总量＝18 330÷488.8＝37.5(元/件)

(4) 甲产品总成本＝分配率×甲产品总系数＝37.5×60＝2 250(元)

乙产品总成本＝37.5×240＝9 000(元)

丙产品总成本＝37.5×188.8＝7 080(元)

从上面的计算结果可以看出，得出的只是类内每种产品的总成本，但是无法看出总成本的结构如何。

2. 单项系数

单项系数是以某一单项分配标准为基础制定的系数。一般情况下，企业以原材料定额成本和工时定额作为标准分项计算系数。

(1) 如果共同耗用多种原材料，则按定额成本计算系数，某计算公式为：

原材料成本系数＝某种产品所耗各种原材料定额成本÷标准产品所耗各种原材料定额成本

(2) 如果共同耗用一种原材料，则按原材料的消耗定额计算系数，其计算公式为：

原材料成本系数＝某产品耗用原材料消耗定额÷标准产品耗用原材料消耗定额

产品的人工和制造费用可以按下列公式计算系数：

工资(制造费用)成本系数＝某产品工资(制造费用)定额成本(或定额工时)÷标准产品工资(制造费用)定额成本(或定额工时)

采用单项系数分配计算产品成本，计算较复杂，但结果较正确。

系数确定后，再计算各种产品的总系数，并据以分配计算类内各种产品的成本。


问题与思考

如何根据企业的实际情况选择系数的确定方法?

12.1.4 分类法应用举例

【例 12-2】 某厂采用分类法计算产品成本，按一定的标准将繁多的品种划分为若干类。甲、乙、丙 3 种产品结构相同，耗用材料相同，归成一类，为第 A 类。

(1) 开设按产品类别的成本计算单见表 12-2，归集和分配本月费用的方法和程序与品种法相同，因而本例的计算分配过程略。

(2) 计算和分配类别的本月完工产品和月末在产品成本。月末在产品成本按定额成本计算。计算分配过程略，其结果见表 12-2。

表 12-2 第 A 类产品成本明细账

摘　　要	直接材料/元	直接人工/元	制造费用/元	合　计/元
在产品成本(定额成本)	78 500	20 000	26 800	125 300
本月生产费用	279 000	100 250	87 500	466 750
生产费用累计	357 500	120 250	114 300	592 050
完工产品成本	302 400	89 250	85 000	476 650
在产品成本(定额成本)	55 100	31 000	29 300	115 400

(3) 分配计算第 A 类的 3 种产品的成本。

① 3 种产品的产量。

甲产品　　10 000 千克

乙产品　　7 000 千克

丙产品　　5 000 千克

② 3 种产品的单位产品所耗用材料和人工工时的数量均不同，采用系数法分配类内 3 种产品的成本。材料费用按材料定额成本系数分配，其他费用按定额工时系数分配。

3 种产品的单位产品定额资料和单位系数，见表 12－3。

表 12－3　单位产品定额资料及系数计算表

产品名称	直接材料/元	定额费用单位系数	人工工时/小时	定额工时单位系数
甲(标准产品)	10	1	1.6	1
乙	8	8÷10＝0.8	2	2÷1.6＝1.25
丙	12	12÷10＝1.2	0.8	0.8÷1.6＝0.5

根据 3 种产品产量和单位系数，分配计算甲、乙、丙 3 种产品的成本，见表 12－4。

表 12－4　第 A 类类内各种完工产品成本分配计算表

金额单位：元

项目	产量	直接材料系数	直接材料总系数	工时系数	定额工时系数	直接材料	直接人工	制造费用	成本合计
1	2	3	4＝2×3	5	6＝2×5	7＝4×率	8＝6×率	9＝6×率	10
分配率						14	4.2	4.0	
甲产品	10 000	1	10 000	1	10 000	140 000	42 000	40 000	222 000
乙产品	7 000	0.8	5 600	1.25	8 750	78 400	36 750	35 000	150 150
丙产品	5 000	1.2	6 000	0.5	2 500	84 000	10 500	10 000	104 500
合　计			21 600		21 250	302 400	89 250	85 000	476 650

注：直接材料分配率＝302 400÷21 600＝14

　　直接人工分配率＝89 250÷21 250＝4.20

　　制造费用分配率＝85 000÷21 250＝4.00

12.1.5　分类法的优、缺点及适用范围

1. 分类法的优、缺点

由于分类法的成本计算对象是产品的类别，这就使成本计算对象大为减少，节省了归集和分配费用以及登记产品成本明细账的工作量，所以简化了成本核算工作；但是，由于类内各种产品或不同规格产品的成本是用一定的标准和比例分配计算出来的，其正确性和合理性受到一定的影响，所以采用分类法计算成本应注意划分类别的范围和选择分配类内各种产品或规格产品成本的标准都要适当。

2. 分类法的适用范围

分类法适用于产品品种、规格繁多，且可以按照一定标准将产品划分为若干类别的企业。分类法是以产品类别为成本计算对象，因此，采用这种方法应将产品划分为不同的类别，按类别开设成本计算单，归集和分配生产费用。

采用分类法时，必须选择合理的标准分配计算类内各种产品的成本。分配标准的选择，既要保证费用分配结果的正确性和合理性，又要使分配工作简便易行。通常采用的分配标准有产品的数量、重量、体积、长度、定额消耗量、定额成本、售价等，或将这些标准折合为系数。



12.2 联产品

12.2.1 联产品的概念

联产品是指工业企业在生产过程中，利用同一种材料，在同一生产过程中同时生产出两种或两种以上地位相同但用途不同的主要产品。例如，奶制品加工厂可以同时生产出牛奶、奶油等。又如，较典型的是炼油厂，通常是投入原油后，经过某个加工过程，可以生成各种联产品，如催化原油经过催化，可以生产出汽油、轻柴油、重柴油和汽 4 种联产品。

在联产品的生产过程中，投入相同的原材料，经过同一生产过程后，在某一个“点”分离为各种联产品。通常称这个点为“分离点”，分离后的联产品，有的可以直接销售，有的必须经过进一步加工后再出售。把在分离点前发生的成本统称为联合成本。而把进一步加工成本称为归属成本。它们之间的联系如图 12.1 所示。

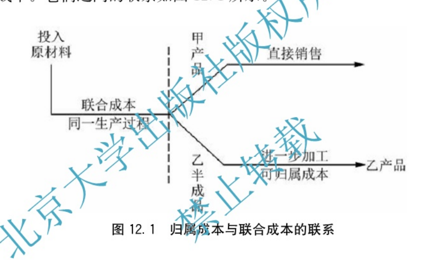


图 12.1 归属成本与联合成本的联系

联产品的特点如下：

(1) 联产品是在生产过程中利用同一种原材料一起生产出来的，其性质和用途都不一样。

(2) 联产品在生产过程中所耗用的原材料和加工费是不能按照产品分别计算的。

(3) 各种联产品都是主要产品。其生产工艺程序也不尽相同。

12.2.2 联产品的成本计算方法

联产品所用的原材料和工艺过程相同，因而最宜于归为一类，一般采用分类法计算成本。联产品成本的计算通常分两个阶段进行：第一阶段，联合成本可按照一个成本核算对象设置一个成本明细账进行归集，然后将其总额按照一定的分配方法(系数分配法、实物量分配法等)在各联合成本之间进行分配；第二阶段，分离后按照各产品分别设置明细账，归集其分离后所发生的加工成本。

1. 系数分配法

系数分配法就是将各种联产品的实际产量按事前规定的系数折算为相对生产量，然后将联产品的联合成本按各联产品的相对生产比例进行分配。此法类似于前面的分类法，不再举例阐述。

2. 实物量分配法

实物量分配法就是按分离点上各种联产品的重量、容积或其他实物量度比例来分配联合成本。按实物分配联合成本，优点是简便易行，因为物质产品都可用实物单位计量，资料较易取得，为成本分摊带来方便；某些分离后需继续加工的中间产品，无法确定销售价格时也可以采用此法。该法较适用于特征、含量和销售单价近似的联产品联合成本分配。

单位数量(或重量)成本计算公式为：

单位数量(或重量)成本＝联合成本÷各联合产品的总数量(或重量)

【例 12－3】 某企业生产联产品甲和乙。12 月份发生加工成本 1 200 万元，假定 A 产品为 1 120 件，B 产品为 880 件。

采用实物量分配法分配联合成本：

甲产品成本＝[1 200÷(1 120＋880)]×1 120＝672(万元)

乙产品成本＝[1 200÷(1 120＋880)]×880＝528(万元)

3. 相关销售价值分配法

它是以不同的联产品，有不同的销售价格，售价较高的联产品通常应该成比例地负担较高份额的联合成本为理论依据，这种方法从另一个侧面来弥补实物量分配方法的不足。但其本身也存在缺陷：首先，并非所有的成本都和售价有关，价格较高的产品不一定要负担较高的成本；其次，并非所有的联产品都具有同样的获利能力。这种方法一般适用于分离后不再加工，而且价格波动不大的联产品成本计算。

【例 12－4】 某公司生产联产品 A 和 B。10 月份发生加工成本 1 500 万元。A 和 B 在分离点上的销售价格总额为 9 000 万元，其中 A 产品的销售价格总额为 5 400 万元，B 产品的销售总额为 3 600 万元。

采用相关销售价值分配法分配联合成本：

A 产品成本＝$\frac{1\ 500}{5\ 400+3\ 600}\times 5\ 400=900$(万元)

B 产品成本＝$\frac{1\ 500}{5\ 400+3\ 600}\times 3\ 600=600$(万元)

12.2.3 联产品成本计算应用举例

【例 12－5】 某厂用某种原材料经过同一生产过程同时生产出甲、乙两种联产品。2014 年 12 月共产出甲产品 3 200 千克、乙产品 1 600 千克，无期初、期末在产品。该月生产发生的联合成本分别为：原材料为 30 000 元，直接人工为 10 800 元，制造费用为 19 200 元。甲产品每千克的售价为 50 元，乙产品每千克的售价为 60 元，假设全部产品均已售出。根据资料分别用系数分配法、实物量分配法、相关销售价值分配法计算甲、乙产品的成本。计算过程分别见表 12－5、表 12－6 和表 12－7。

表 12－5 联产品成本计算表(系数分配法)

产品名称	产量/千克	系　数*	标准产量	分配率	应负担的成本/元			
					直接材料	直接人工	制造费用	合　计
甲	3 200	1	3 200	62.5%	18 750	6 750	12 000	37 500

续表

产品名称	产量/千克	系　数*	标准产量	分配率	应负担的成本/元			
					直接材料	直接人工	制造费用	合　计
乙	1 600	1.2	1 920	37.5%	11 250	4 050	7 200	22 500
合　计	4 800		5 120	100%	30 000	10 800	19 200	60 000

注：* 以售价为标准确定系数，选择甲产品为标准产品，其系数为1，乙产品的系数为60÷50=1.2。

表12-6　联产品成本计算表(实物量分配法)

金额单位：元

项　目	产量/千克	直接材料	直接人工	制造费用	合　计
本月发生	4 800	30 000	10 800	19 200	60 000
分配率*		6.25	2.25	4	12.5
甲	3 200	20 000	7 200	12 800	40 000
乙	1 600	10 000	3 600	6 400	20 000

注：* 分配率=各项成本÷总产量

直接材料分配率=30 000÷4 800=6.25

甲产品应分配的直接材料=3 200×6.25=20 000

乙产品应分配的直接材料=1 600×6.25=10 000

表12-7　联产品成本计算表(相关销售价值分配法)

金额单位：元

产品名称	产量/千克	销售单价	销售价值	分配率	应负担的成本			
					直接材料	直接人工	制造费用	合　计
甲	3 200	50	160 000	62.5%	18 750	6 750	12 000	37 500
乙	1 600	60	96 000	37.5%	11 250	4 050	7 200	22 500
合　计	4 800		5 120	100%	30 000	10 800	19 200	60 000



12.3　副产品

12.3.1　副产品的概念

副产品是指在生产主要产品的过程中，附带生产出一些非主要产品，它不是企业的主要产品，但这些副产品尚有一定的用途，能满足某些方面的需要，如在肥皂生产中产生的甘油等。有些企业对在生产过程中所产生的一些废气、废水、废渣进行综合利用、回收或提炼而出来的产品，也可以称为副产品。

联产品都是主要产品，是企业生产活动的主要目的；副产品是次要产品，随主要产品附带生产出来，依附于主要产品，不是企业生产活动的主要目的。主副产品不是固定不变的，随着各种条件的变化，副产品也能转为主要产品。原来的副产品，由于新的用途而提高售价，就可能从副产品上升为主产品。

12.3.2 副产品成本的计算方法

副产品成本的计算主要是指副产品成本计价，即要确定副产品应负担的分离点前的联合成本。

副产品在分离后，可以作为产成品直接对外销售，也可以进一步加工后再出售。所以，副产品成本计价将根据这两种不同的情况分别采用两种方法。

1. 直接对外销售副产品的成本计算

(1) 副产品不负担联合成本。如果副产品的价值较低，副产品可以不负担分离前的联合成本，联合成本全部由主产品负担，副产品的销售收入直接作为其他业务利润处理。

(2) 副产品作价扣除。按销售价格扣除税金销售费用和合理利润后的余额，作为副产品应负担的成本从联合成本中扣除。副产品的成本既可以从直接材料成本项目中扣除，也可以按比例从联合成本各成本项目中扣除。

【例 12－6】 某企业在生产 A 产品时，附带生产出 B 副产品。20××年 3 月份共发生联合成本 174 000 元，其中，直接材料 121 800 元、直接人工 20 880 元、制造费用 31 320 元。B 副产品产量为 3 000 件，单位产品售价 4 元，销售费用总额 2 400 元，销售税金总额 1 600 元，单位产品正常利润 0.6 元。假定副产品成本按比例从各成本项目中扣除。

根据题意，计算本期 B 副产品总成本如下：

B 副产品总成本＝3 000×4－2 400－1 600－3 000×0.6＝6 200(元)

根据 B 副产品总成本，按联合成本各成本项目比重，计算分离副产品成本，确定主产品成本，计算结果见表 12－8。

表 12－8 副产品成本计算表

20××年 3 月　　　　金额单位：元

成本项目	总成本	成本项目比重	B 副产品负担成本	A 主产品负担成本
直接材料	121 800	70%	4 340	117 460
直接人工	20 880	12%	744	20 136
制造费用	31 320	18%	1 116	30 204
合　计	174 000	100%	6 200	167 800

表 12－8 的计算过程如下：

直接材料成本项目比重＝121 800÷174 000＝0.7

直接人工成本项目比重＝20 880÷174 000＝0.12

制造费用成本项目比重＝31 320÷174 000＝0.18

B 副产品应负担的直接材料费用＝6 200×0.7＝4 340(元)

B 副产品应负担的直接人工费用＝6 200×0.12＝744(元)

B 副产品应负担的制造费用＝6 200×0.18＝1 116(元)

A 主产品应负担的成本＝联合成本－B 副产品负担成本

2. 需进一步加工的副产品的成本计算

(1) 副产品只负担可归属成本。采用这种方法时，副产品不负担分离前的联合成本，联合成本全部由主产品负担，副产品只负担分离后进一步加工的成本。显而易见，这种方法简便、易行，但是它少计了副产品的成本，多计了主产品的成本。

(2) 副产品成本按计划单位成本计算。如果副产品进一步加工所需时间不长，费用不大，为简化成本计算工作，可以只设主产品成本计算单，不设副产品成本计算单。副产品按计划单位成本计价，并将其计划成本从主产品成本计算单中转出，余额即为主产品的成本。

产品成本按应负担的联合成本加上可归属成本计价。

对于分离后需进一步加工才能出售的副产品，如果其价值相对较高，则需计算分离前应负担的联合成本和可归属成本，以确保主产品成本计算的合理性。这种方法下，副产品负担的联合成本，可采用前述方法，按销售价格扣除销售费用、销售税金、正常利润后再减去进一步加工的成本后的价值计算，将其从联合成本中扣除。

【例 12－7】 假定在【例 12－6】中，B 副产品分离后尚需进一步加工，进一步加工的人工费用为 1 000 元，制造费用为 200 元，则计算本期 B 副产品总成本如下：

B 副产品应负担的总成本＝5 000＋1 200＝6 200(元)

根据 B 副产品总成本，按联合成本各成本项目比重计算分离副产品成本，确定主产品成本，计算分离的结果见表 12－9。

表 12－9　副产品成本计算表

20××年 3 月　　　　金额单位：元

成本项目	总成本	成本项目比重	B 副产品成本			A 主产品成本
			联合成本	可归属成本	合　计	
直接材料	121 800	70%	3 500		3 500	118 300
直接人工	20 880	12%	600	1 000	1 600	20 280
制造费用	31 320	18%	900	200	1 100	30 420
合　计	174 000	100%	5 000	1 200	6 200	169 000



12.4　等级品

12.4.1　等级产品的概念

等级产品是指企业使用相同原材料，经过同一生产过程生产出来的品种相同但品级或质量不同的产品，如电子元件、针纺织品等，经常会出现一等、二等、三等品。

等级产品与联产品、副产品是不同的概念，虽然它们都是使用同一种原材料，经过相同生产过程生产出来的产品，但联产品、副产品是指一组性质不同、用途不同的产品；而每种联产品、副产品质量可以比较一致；等级产品是性质、用途相同的同一种产品，只是由于质量的高下之分而使得其销售单价相应分为不同等级。

等级产品与非合格品也是两个不同的概念。等级产品分为一级、二级、三级等，但等级产品的二级、三级并不是非合格品，它们与一级产品在质量上的差别在允许的设计范围之内，这些差别一般不影响产品的正常使用。而非合格品是等级以下的产品，其质量指标没有达到设计的要求，属于废品范围。

12.4.2 等级产品成本计算方法

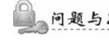
造成等级产品质量差别的原因不同，计算方法也不相同。

1. 按实物量分配计算等级产品成本

有些等级产品是因为工人操作不慎、技术不熟练、经营管理不善而造成的，如织布时出现跳线。这种情况下产生的各等级的产品，是经过完全相同的生产过程，使用了完全相同的原材料生产出来的，所以它们的成本应该是相同的。也就是说，等级低的产品应该和等级高的产品承担相同的成本。这样，等级低的产品由于售价低于等级高的产品而减少的利润，正好说明企业因工作上的过失而造成的损失。

2. 按系数分配

造成等级产品的品级和质量不同的另一种原因是因为自然条件不同，或者因为原材料的质量不同、工艺技术上的要求不同以及生产技术水平的限制等。例如，不同煤层的煤炭可能含量不同，采掘出不同等级的煤，这种由于客观条件产生的等级品是难以避免的，那么不同等级的产品就不应该负担相同的成本。这种情况下，可将各等级品作为一类产品，计算出这类产品的联合成本，采用分类法的原理进行成本计算通常可以按产品的单位售价的比例定出系数，再按系数比例来分配各等级产品应负担的成本；也可以根据含量等其他工艺参数制定系数。



什么是联产品、副产品和等级品？简要说明其相互之间的关系。



一、单项选择题

1. 系数法是(　　)的一种，系数一经确定，应相对稳定，不应任意变更。
   A. 分类法　　B. 分批法　　C. 定额法　　D. 分步法
2. 采用分类法的目的是(　　)。
   A. 简化各种产品的成本计算工作
   B. 分类计算产品成本
   C. 简化种类产品的成本计算工作
   D. 准确计算各种产品的成本
3. 在计算副产品的成本项目时，将副产品的成本从总成本中扣除，一般是从(　　)中扣除。
   A. 工资及福利费用　　B. 制造费用项目
   C. 原材料项目　　D. 总成本
4. 分类法是在产品品种、规格繁多，但可以按一定标准对产品进行分类的情况下，为了下列目的而采用的方法，即(　　)。

A. 加强成本管理　　B. 简化成本计算工作
C. 计算各种产品成本　　D. 计算各类产品成本

二、多项选择题

1. 采用分类法，同类产品内各产品成本，可以按照(　　)分配确定。
A. 定额消耗量　　B. 定额费用　　C. 标准产品产量　　D. 总系数
2. 采用系数法时，被选定为标准产品的产品，应具备下列条件(　　)。
A. 产销量小　　B. 产销量大
C. 生产正常、售价稳定　　D. 规格适中
3. 采用分类法计算产品成本时，关键是(　　)的确定是否恰当。
A. 产品的分类　　B. 产品的售价　　C. 分配标准　　D. 系数
4. 下列计价方法中，属于副产品计价方法的有(　　)。
A. 按实际成本计价　　B. 按计划成本计价
C. 按固定成本计价　　D. 按售价计价

三、判断题

1. 只要产品的品种、规格繁多，就可以采用分类法计算产品成本。(　　)
2. 用分类法计算出的类内各产品的成本具有一定的假定性。(　　)
3. 副产品在与主产品分离以后还要进行加工的，应按其分离后的生产特点和管理要求计算成本。(　　)
4. 分类法是以产品类别为成本计算对象的一种产品成本计算方法。(　　)
5. 主产品与副产品在分离前应合为一类产品计算成本。(　　)
6. 联产品与副产品都可能产生等级品。(　　)
7. 不同等级的产品可按产品的单位售价的比例定出系数，再按系数比例来分配各等级产品应负担的成本。(　　)

四、实训题

某企业的产品规格很多，成本计算采用分类法，甲、乙、丙 3 种产品的结构、所用原料和工艺过程相近，合并为一类(A 类)计算成本。6 月份有关成本计算资料和各产品所耗各种直接材料的定额消耗、定额工时见表 12-10、表 12-11。

表 12-10　6 月份 A 类产品成本明细账

摘　　要	直接材料/元	直接人工/元	制造费用/元	合　计/元
在产品成本(定额成本)	19 800	3 762	9 504	33 066
本月生产费用	30 360	6 570	16 438	53 368
生产费用累计	50 160	10 332	25 942	86 434
完工产品成本	28 160	6 076	15 190	49 426
在产品成本(定额成本)	22 000	4 256	10 752	37 008

表 12-11　单位产品定额资料及系数计算表

产品名称	直接材料/元	定额费用单位系数	人工工时/小时	定额工时单位系数
甲	3 630		27	
乙(标准产品)	3 300		30	
丙	2 970		18	

要求：采用分类法计算各产品的成本，将有关计算内容和结果填入表 12-11 和表12-12。

表 12-12　第 A 类类内各种完工产品成本分配计算表

项目	产量	直接材料系数	直接材料总系数	工时系数	定额工时系数	直接材料	直接人工	制造费用	成本合计
1	2	3	4=2×3	5	6=2×5	7=4×率	8=6×率	9=6×率	10
分配率									
甲产品	200								
乙产品	250								
丙产品	300								
合　计									

第 13 章

成本报表的编制与分析

CHENGBEN BAOBIAO DE BIANZHI YU FENXI



【学习目标】

1. 了解成本报表的种类。
2. 理解成本报表的编制。
3. 掌握成本分析方法。

【引例】

某企业对产品的成本制定了严格的计划成本，并要求各部门严格按照计划执行，但发现该产品的单位成本还是逐年上升。于是，该企业决定逐项分析企业产品计划成本的执行情况。将产品成本的各成本项目和计划进行比较，发现材料耗用比计划有所上升，而其他项目基本持平。企业进而分析直接材料中的原材料、辅助材料、动力费等项目，将这些项目和计划成本进行比较。得出辅助材料耗用比计划成本有所上升，其他项目基本持平。而辅助材料的耗用之所以逐年上升，原因在于缺乏辅助材料的管理，在辅助材料的领用上没有专人管理，以致各生产部门随意领用，最终导致成本上升。可见，将各年的成本项目同计划进行比较，能将成本上升的原因具体到各责任部门。这样可促进企业加强成本管理。而将产品成本的各项目在表格中同计划进行比较，就是一张成本报表，此类报表主要是为满足内部管理需要而编制的。



13.1 成本报表概述

13.1.1 成本报表的概念

成本报表是企业财务报告的主要部分，是企业向外传递会计信息的主要手段。成本报表是根据日常会计核算资料定期编制的，综合反映企业某一特定日期财务状况和某一会计期间经营成果、现金流量的总结性书面文件。成本报表按报送对象不同，可分为对内报表和对外报表。成本报表是企业内部报表中的主要报表。根据我国现行会计制度规定，成本报表不作为企业向外报送的会计报表，它主要是为满足内部管理需要而编制的。

13.1.2 成本报表的作用

成本报表是进行成本分析的主要依据。成本会计报表的主要作用是向企业职工、各管理职能部门和企业领导以及上级主管部门提供成本信息，用以加强成本管理，促进和挖掘降低成本的潜力。

（1）企业和主管企业的上级机构（或公司）利用成本报表，可以检查企业成本计划的执行情况，考核企业成本工作绩效，对企业成本工作进行评价。

（2）通过成本报表分析，可以揭示影响产品成本指标和费用项目变动的因素和原因，从生产技术、生产组织和经营管理等各个方面挖掘和动员节约费用支出和降低产品成本的潜力，提高企业生产耗费的经济效益。

（3）成本报表提供的实际产品（或经营业务）成本和费用支出的资料，不仅可以满足企业、车间和部门加强日常成本、费用管理的需要，而且是企业进行成本、利润的预测、决策，编制产品成本和各项费用计划，制定产品价格的重要依据。

13.1.3 成本报表的种类

1. 按成本报表反映的内容分类

（1）反映成本计划完成情况的报表。这类报表主要有产品生产成本表、主要产品单位成本表等。通过这类报表可以揭示企业为生产一定产品所付出成本是否达到了预定的要求。在报表中，可以将报告期实际成本水平和计划成本水平、历史成本水平以及同行业成本水平进行比较，以反映成本管理工作的成效，并为深入进行成本分析、挖掘降低成本的潜力提供资料。

（2）反映费用支出情况的报表。这类报表主要有制造费用明细表、管理费用明细表、销售费用明细表等。通过它们可以了解到企业在一定时期内费用支出的总额及其构成的情况，了解到费用支出的合理程度和变动趋势，以便企业管理部门正确地制定费用预算，考核各项消耗和支出指标的完成情况，明确各有关部门和人员的经济责任。

（3）反映生产经营情况的报表。这类报表主要有生产情况表、材料耗用表、材料差异分析表等。这类报表属于专题报表，主要反映生产中影响产品生产成本的某些特定的重要问题，一般依据实际需要灵活设置。

2. 按成本报表的编制时间分类

成本报表在报送内容上虽不像财务报表那样规范，尤其是在报送时间上具有很大灵活性，但主要报表仍可按编报时间分为年报、季报、月报、旬报、日报等报表。



13.2 产品成本报表的编制与分析

13.2.1 产品成本报表的概念

产品成本报表是反映企业在报告期内生产的全部产品(包括可比产品和不可比产品)的总成本和主要产品的单位成本的会计报表。

编制产品成本报表是为了考核企业全部产品的成本执行情况以及可比产品成本降低任务的完成情况，以便分析成本增减变化的原因，指出进一步降低成本的途径。

13.2.2 产品成本报表的结构和编制方法

产品成本报表分为基本报表和补充资料两部分，基本报表又包括可比产品成本和不可比产品成本。产品成本报表格式举例见表13-1。

表13-1 产品成本报表

××工厂　　　　20××年9月　　　　金额单位：元

产品名称	计量单位	实际产量		单位成本				本月总成本			本年累计总成本		
		本月	本年累计	上年实际平均	本年计划	本月实际	本年累计实际平均	按上年实际平均单位成本计算	按本年计划平均单位成本计算	本月实际	按上年实际平均单位成本计算	按本年计划单位成本计算	本年实际
可比产品合计								19 400	19 100	18 850	270 000	266 000	269 400
其中：甲	件	50	500	84	82	83	81	4 200	4 100	4 150	42 000	41 000	40 500
乙	件	20	300	760	750	735	763	15 200	15 000	14 700	228 000	225 000	228 900
不可比产品合计									2 110	2 119		23 550	23 780
其中：丙	件	8	70		125	128	126		1 000	1 024		8 750	8 820
丁	件	3	40		370	365	374		1 110	1 095		14 800	14 960
全部产品成本									21 210	20 969		289 550	293 180

补充资料：
1. 可比产品成本降低额为600元(本年计划降低额为2 800元)。
2. 可比产品成本降低率为0.222 2%(本年计划降低率为1.508 6%)。
3. 按现行价格计算的商品产值为921 300元。
4. 产值成本率为31.82元/百元(本年计划产值成本率为31元/百元)。

可比产品是指企业过去曾经正式生产过，有完整的成本资料可以进行比较的产品；不可比产品是指企业本年度初次生产的新产品，或虽非初次生产，但以前仅属试制而未正式投产的产品，缺乏可比的成本资料。

（1）“实际产量”项目：根据成本计算单等资料所记录的本月和从年初到本月的各种产品实际产量填列。

（2）“上年实际平均单位成本”项目：根据上年度本表所列各种可比产品的全年累计实际平均单位成本填列。

（3）“本年计划单位成本”项目：根据年度成本计划的有关资料填列。

（4）“本月实际单位成本”：根据产品成本明细账中的资料计算填列，某产品本月实际单位成本＝该产品本月实际总成本÷该产品本月实际产量。

（5）“本年累计实际平均单位成本”项目，根据有关产品成本明细账资料计算填列，某产品本年累计实际平均单位成本＝该产品本年累计实际总成本÷该产品本年累计实际产量。

（6）“本月总成本”各项目：根据本月实际产量与相应单位成本之积填列。

按上年实际平均单位成本计算的本月总成本＝本月实际产量×上年实际平均单位成本

按本年计划平均单位成本计算的本月总成本＝本月实际产量×本年计划单位成本

（7）“本月实际”项目：根据本月有关产品成本明细账的记录填列。

（8）“本年累计总成本”项目：根据自年初到本月末止的本年累计产量分别乘以上年实际平均单位成本、本年计划单位成本和本年累计实际平均单位成本的积填列。

表中补充资料包括可比产品成本降低额、可比产品成本降低率、按现行价格计算的商品产值和产值成本率，其中按现行价格计算的商品产值根据有关的统计资料填列，其他3项根据表中有关数字计算，相关计算公式为：

可比产品成本降低额＝可比产品按上年平均实际单位成本计算的本年累计总成本－本年累计实际总成本

可比产品成本降低率＝（可比产品成本降低额÷可比产品按上年实际平均单位成本计算的本年累计总成本）×100％

产值成本率（元/百元）＝（产品总成本÷商品产值）×100％

表13－1中可比产品成本降低额和可比产品成本降低率计算如下：

可比产品成本降低额＝270 000－269 400＝600（元）

可比产品成本降低额＝600÷270 000×100％＝0.222 2％

产值成本率＝293 180÷921 300×100％＝31.82（元/百元）

13.2.3 产品成本报表的分析

利用产品成本报表可以分析以下问题：

（1）对全部产品成本计划的完成情况进行总括评价。根据上述产品成本报表资料编制分析表，见表13－2。

表 13-2　本年累计全部产品成本计划完成情况分析表

产品名称	计划总成本	实际总成本	实际比计划升降额	实际比计划升降率
一、可比产品	266 000	269 400	+3 400	+1.28%
其中：甲	41 000	40 500	−500	−1.22%
乙	225 000	228 900	+3 900	+1.73%
二、不可比产品	23 550	23 780	+230	+0.98%
其中：丙	8 750	8 820	+70	+0.80%
丁	14 800	14 960	+162	+1.09%
合　　计	289 550	293 180	+3 630	+1.25%

计算表明，虽然本月全部产品总成本(20 969 元)实际低于计划(21 210 元)，但本年累计实际总成本却超过计划 3 630 元，升高 1.25%。其中，可比产品成本实际比计划超支 3 400 元，主要是乙产品成本超支 3 900 元，而甲产品成本是降低的；不可比产品成本实际比计划超支 230 元，丙、丁产品成本都超支了。显然，进一步分析的重点应查明乙产品成本超支的原因。

为了把企业产品的生产耗费和生产成果联系起来，综合评价企业生产经营的经济效益，在全部产品成本计划完成情况的总评价中，还应包括产值成本率指标的分析。从上述产品成本表补充资料中得知，本年累计实际产值成本率为 31.82 元/百元，比计划超支 0.82 元/百元，说明该企业生产耗费的经济效益有所下降。

(2) 分析可比产品成本降低计划的完成情况。可比产品成本降低计划指标和计划完成情况的资料，分别反映在企业的成本计划和成本报表中。

假定企业本年可比产品成本降低计划，见表 13-3。

表 13-3　可比产品成本降低计划表

金额单位：元

可比产品	全年计划产量/件	单位成本		总成本		计划降低指标	
		上年实际平均	本年计划	按上年实际平均单位成本计算	按本年计划单位成本计算	降低额	降低率
甲	400	84	82	33 600	32 800	800	2.381 0%
乙	200	760	750	152 000	150 000	2 000	1.315 8%
合　　计	—	—	—	185 600	182 800	2 800	1.508 6%

可比品成本降低=185 600—182 800=2 800(元)

可比品成本降低率=(2 800÷185 600)×100%=1.508 6%

可比产品成本降低计划的完成情况，详见根据产品成本表编制的分析表(表 13-4)。

表 13-4　可比产品成本降低计划完成情况分析表

金额单位：元

可比产品	总成本		计划完成情况	
	按上年实际平均单位成本计算	本期实际	降低额	降低率
甲	42 000	40 500	1 500	3.571 4%
乙	228 000	228 900	900	0.394 7%
合　计	270 000	269 400	600	0.222 2%

分析可比产品成本降低计划的完成情况，首先应确定分析的对象，即将可比产品成本实际降低额、降低率指标与计划降低额、降低率指标进行对比，确定实际脱离计划的差异：

计划降低额 2 800 元　　　　　　计划降低率 1.508 6%

实际降低额 600 元　　　　　　　实际降低率 0.222 2%

实际脱离计划差异：

降低额＝600－2 800＝－2 200(元)

降低率＝0.222 2%－1.508 6%＝－1.286 4%

从以上计算中可以看出，可比产品成本降低计划没有完成，实际比计划少降低 2 200 元，或 1.286 4%。

其次，确定影响可比产品成本降低计划完成情况的因素和各因素的影响程度。其主要影响因素概括起来有以下 3 个：

(1) 产品产量。成本降低计划是根据计划产量制订的，实际降低额和降低率都是根据实际产量计算的。因此，产量的增减，必然会影响可比产品成本降低计划的完成情况。但是，产量变动影响有其特点。假定其他条件不变，即产品品种构成和产品单位成本不变，单纯产量变动，只影响成本降低额，而不影响成本降低率。

(2) 产品品种构成。产品品种构成发生变动时，会影响可比产品成本降低额和降低率升高或降低。在分析中之所以要单独计量产品品种构成变动影响，目的在于揭示企业取得降低产品真实成果的具体途径，从而对企业工作做出正确评价。

(3) 产品单位成本。可比产品成本计划降低额是本年度计划成本比上年度(或以前年度)实际成本的降低数，而实际降低额则是本年度实际成本比上年度(或以前年度)实际成本的降低数。因此，当本年度可比产品实际单位成本比计划单位成本降低或升高时，必然会引起成本降低额和降低率的变动。产品单位成本的降低意味着生产中活劳动和物化劳动消耗的节约。因此，分析时应特别注意这一因素的变动影响。



13.3　主要产品单位成本报表的编制与分析

主要产品是指企业经常生产，在企业全部产品中所占比重较大，能概括反映企业生产经营面貌的那些产品。主要产品单位成本报表是反映企业在报表期内生产的各种主要产品单位成本构成情况的报表。该表应按主要产品分别编制，是对商品产品成本表所列各种主要产品成本的补充说明。

13.3.1 主要产品单位成本报表的结构

该表的主要特点是按产品的成本项目分别反映产品单位成本及成本项目历史先进水平、上年实际平均、本年计划、本月实际和本年累计实际平均的成本资料。通过该表，可以反映出主要产品单位成本的变动原因。

主要产品单位成本报表的结构见表 13－5。

表 13－5 主要产品单位成本报表

20××年 12 月

产品名称：乙　　计量单位：件　　本月计划产量：18 件

产品规格：××　　销售单价：860 元　　本月实际产量：20 件

本年累计计划产量：200 件

本年累计实际产量：300 件

成本项目		历史先进水平	上年实际平均	本年计划	本月实际	本年累计实际平均
原材料		510	550	550	522	482
工资及福利费		81	86	82	75	78
制造费用		137	124	118	138	203
产品单位成本		728	760	750	735	763
主要技术经济指标	计量单位	耗用量	耗用量	耗用量	耗用量	耗用量
A 材料	千克	19	21	20	18	18
B 材料	千克	32	33	32	30	34

表 13－5 中各项数字填列方法如下：

(1) 产量。本月及本年累计计划产量应根据生产计划填列；本月及本年累计实际产量应根据产品成本明细账或产成品成本汇总表填列；销售单价应根据产品定价表填列。

(2) 单位成本。历史先进水平应根据历史上该种产品成本最低年度本表的实际平均单位成本填列；上年实际平均单位成本应根据上年度本表实际平均单位成本填列；本年计划单位成本应根据本年度成本计划填列；本月实际单位成本应根据产品成本明细账或产成品成本汇总表填列；本年累计实际平均成本应根据该种产品成本明细账所计自年初至报告期末完工入库产品实际总成本除以累计实际产量计算填列。

(3) 主要技术经济指标。指该种产品主要原材料的耗用量，应根据业务技术核算资料填列。

13.3.2 主要产品单位成本报表的分析

分析主要产品单位成本报表的意义在于揭示各种产品单位成本及其各个成本项目的变动情况，尤其是各项消耗定额的执行情况；确定产品结构、工艺和操作方法的改变，以及有关技术经济指标变动对产品单位成本的影响，查明产品单位成本升降的具体原因。

分析主要依据主要产品单位成本报表、成本计划和各项消耗定额资料，以及反映各项技术经济指标的业务技术资料等。分析的程序一般是先检查各种产品单位成本实际比计划、比上年实际、比历史最高水平的升降情况；然后，按成本项目分析其增减变动，查明造成单位成本升降的具体原因。为了在更大的范围内找差距、挖潜力，在可能的条件下，还可以组织

厂际间同种类产品单位成本的对比分析。

1. 原材料费用的分析

原材料费用的变动主要受单位产品原材料消耗数量和原材料价格两个因素影响。其变动影响可用差额计算法：

原材料消耗数量变动的影响＝(实际单位耗用量－计划单位耗用量)×原材料计划单价

原材料价格变动的影响＝(原材料实际单价－原材料计划单价)×单位产品原材料实际耗用量

【例 13－1】 有关资料见表 13－6。

表 13－6 乙产品原材料费用分析表

原材料名称	计量单位	耗用量		单价		原材料费用		差异	
		计划	实际	计划	实际	计划	实际	数量	金额
A	千克	20	18	13.50	14	270	252	－2	－18
B	千克	32	30	8.75	9	280	270	－2	－10
合计		—				550	522		－28

乙产品原材料费用实际比计划降低 28 元，其中：

① 由于耗用量变动：

A 材料　　－2×13.50＝－27(元)

B 材料　　－2×8.75＝－17.50(元)

合计　　－44.50(元)

② 由于价格变动：

A 材料　　(14－13.50)×18＝9(元)

B 材料　　(9－8.75)×30＝7.50(元)

合计　　16.50(元)

两因素变动共使乙产品原材料费用降低 28 元(即－44.50＋16.50)。

在上述两因素中，原材料价格变动大多受外界因素影响，需结合市场供求和材料价格变动情况具体分析。这里重点分析原材料消耗数量的变动情况和变动原因。上例计算表明，由于原材料消耗数量变动使乙产品单位产品原材料费用降低 44.5 元。影响单位产品原材料消耗数量变动的原因很多，归纳起来主要有以下几种：

(1) 产品或产品零、部件结构的变化。在保证产品质量的前提下，改进产品设计，使产品结构合理，体积缩小，重量减轻，就能减少原材料消耗，降低原材料费用。

(2) 原材料加工方法的改变。改进工艺和加工方法或采取合理的套裁下料措施，减少毛坯的切削余量和工艺损耗，就能提高原材料的利用率，节约原材料消耗，降低产品成本。

(3) 材料质量的变化。实际耗用的原材料质量如高于计划规定，可能会提高产品质量，或者节约材料消耗，但材料费用会升高；反之，如果质量低于计划要求，价格虽低，但会增大材料消耗量，会增加生产操作时间，或者降低产品质量。

(4) 原材料代用或配料比例的变化。在保证产品质量的前提下，采用廉价的代用材料，选用经济合理的技术配方，就会节约原材料消耗或降低原材料费用。

(5) 原材料综合利用。有些工业企业在利用原材料生产主产品的同时，还生产副产品，开展原材料的综合利用。这样就可以将同样多的原材料费用分配到更多品种和数量的产品，

从而降低主产品的原材料费用。

(6) 生产中产生废料数量和废料回收利用情况的变化。

2. 工资及福利费的分析

分析产品单位成本中的工资费用，必须按照不同的工资制度和工资费用计入成本的方法来进行。

在计件工资制度下，计件单价不变，单位成本中的工资费用一般也不变，除非生产工艺或劳动组织方面有所改变，或者出现了问题。

在计时工资制度下，如果企业生产多种产品，产品成本中的工资费用一般是按生产工时比例分配计入的。这时产品单位成本中工资费用的多少，取决于生产单位产品的工时消耗和小时工资率两个因素。生产单位产品消耗的工时越少，成本中分摊的工资费用也越少，而小时工资率的变动则受计时工资总额和生产工时总数的影响，其变动原因需从这两个因素的总体去查明：

单位产品工时数量变动影响＝(实际工时－计划工时)×计划工资单价

工资单价变动影响＝(实际工资单价－计划工资单价)×实际工时

【例 13-2】 某工资分析资料表见表 13-7。

表 13-7 工资分析资料表

项 目	计 划	实 际	差 异
单位产品耗用工时	16.4	18.75	＋2.35
工资单价/(元/小时)	5	4	－1
单位产品工资费用	82	75	－7

由于单位产品工时数量变动影响　　(18.75－16.4)×5＝11.75(元)

由于工资单价变动影响　　(4－5)×18.75＝－18.75(元)

合计　　－7(元)

两因素变动共使乙产品原材料费用降低 7 元(即－18.75＋11.75)。

从上面的计算可以看出，乙产品单位成本中工资费用实际比计划降低了 7 元，主要是由于工资单价降低的影响。

在以上分析的基础上，再进一步分析影响工时数量变动和生产工人工资变动的原因。

3. 制造费用分析

制造费用的分析与上述计时工资分析情况类似，不再赘述。



13.4 其他费用明细表的编制与分析

13.4.1 制造费用明细表的编制

制造费用明细表是反映企业在报告期内发生的全部制造费用及其构成情况的报表。其格式见表 13-8。

表 13-8　制造费用明细表

20××年3月　　　　金额单位：元

项　目	本年计划	上年同期实际数	本月实际数	本年累计实际
工　资	（略）	（略）	（略）	4 150
职工福利费				581
折旧费				7 860
修理费				3 530
办公费				785
取暖费				1 230
水电费				1 435
机物料消耗	（略）	（略）	（略）	2 790
低值易耗品摊销				658
劳动保护费				780
租赁费				0
运输费				540
保险费				4 100
设计制图费				710
试验检验费				514
在产品盘亏和毁损(减盘盈)				315
其　他				0
制造费用合计				29 978

此表按制造费用项目分别反映各该费用的本年计划数、上年同期实际数、本月实际数和本年累计实际数。其中，本年计划数应根据成本计划中的制造费用计划填列；上年同期实际数应根据上年同期本表的累计实际数填列；本月实际数应根据“制造费用”总账科目所属各基本生产车间制造费用明细账的本月合计数汇总计算填列；本年累计实际数应根据这些制造费用明细账的月合计数汇总计算填列。

13.4.2　销售费用明细表的编制

销售费用明细表是反映企业在报告期内发生的全部销售费用及其构成情况的报表。其格式见表13-9。

表 13-9　产品销售费用明细表

20××年3月　　　　金额单位：元

项　目	本年计划	上年同期实际数	本月实际数	本年累计实际
工　资	（略）	（略）	（略）	2 808
职工福利费				393
业务费				1 030
运输费				3 870
装卸费				2 090
包装费				3 670
保险费				896
展览费				0
广告费				4 120
差旅费				1 280

续表

项　　目	本年计划	上年同期实际数	本月实际数	本年累计实际
租赁费				0
低值易耗品摊销				540
销售部门办公费				796
委托代销手续费				0
销售服务费				0
折旧费				896
其　他				0
合　计				22 389

此表按产品销售费用项目分别反映各该费用的本年计划数、上年同期实际数和本年累计实际数。其中，本年计划数应根据本年产品销售费用计划填列；上年同期实际数应根据上年同期本表的累计实际数填列；本月实际数应根据“产品销售费用”明细账的本月合计数填列；本年累计实际数应根据产品销售费用明细账的本月末累计数填列。

13.4.3　管理费用明细表的编制

管理费用明细表是反映企业在报告期内发生的全部管理费用及其构成情况的报表。其格式见表13-10。

表13-10　管理费用明细表

20××年3月　　　　金额单位：元

项　　目	本年计划	上年同期实际数	本月实际数	本年累计实际
工　资	（略）	（略）	（略）	9 850
职工福利费				1 379
折旧费				3 250
办公费				1 131
差旅费				2 820
运输费				4 818
保险费				1 980
租赁费				0
修理费				3 260
咨询费				0
诉讼费				0
排污费				1 780
绿化费				0
物料消耗				890
低值易耗品摊销				718
无形资产摊销				680
递延费用摊销				780
坏账损失				390
研究开发费				0
技术转让费				0
业务招待费				3 860
工会经费				1 980
职工教育经费				2 510
待业保险费				0

续表

项　　目	本年计划	上年同期实际数	本月实际数	本年累计实际
劳动保险费				2 720
税　金				6 980
房产税				（略）
车船使用税				（略）
土地使用税				（略）
印花税				（略）
材料、产成品盘亏和毁损（减盘盈）				582
其　他				0
合　计				53 358

此表按管理费用项目分别反映各该费用的本年计划数、上年同期实际数和本年累计实际数。其中，本年计划数应根据公司（总厂）或企业行政管理部门的管理费用计划填列；上年同期实际数应根据上年同期本表的累计实际数填列；本月实际数应根据管理费用明细账的本月合计数填列；本年累计实际数应根据管理费用明细账的本月末的累计数填列。

13.4.4 财务费用明细表的编制

财务费用明细表是反映企业在报告期内发生的全部财务费用及其构成情况的报表。其格式见表13-11。

表13-11　财务费用明细表

20××年3月　　　　金额单位：元

项　　目	本年计划	上年同期实际数	本月实际数	本年累计实际
利息支出（减利息收入）	（略）	（略）	（略）	4 150
汇兑损失（减汇兑收益）				2 280
调剂外汇手续费				768
金融机构手续费				0
其他筹资费用				0
合　计				7 198

此表按财务费用项目分别反映各该费用的本年计划数、上年同期实际数和本年累计实际数。其中，本年计划数应根据本年财务费用计划填列；上年同期实际数应根据上年同期本表的累计实际数填列；本月实际数应根据财务费用明细账的本月合计数填列；本年累计实际数应根据财务费用明细账本月末的累计数填列。

13.4.5 各种费用明细表的分析

制造费用、销售费用、管理费用和财务费用都是由许多具有不同经济性质和不同经济用途的费用组成的。这些费用支出的节约或浪费，往往与企业的行政管理部门和生产车间工作的质量和有关责任制度、节约制度的贯彻执行情况密切相关。因此，向各有关部门、车间编报上述报表，分析这些费用的支出情况，不仅是促进节约各项费用支出，杜绝一切铺张浪费，不断降低成本和增加盈利的重要途径，而且也是推动企业改进生产经营管理工作，提高工作效率的重要措施。

对上述各种费用进行分析，首先应根据表中资料将本年实际与本年计划相比较，确定实际脱离计划差异；然后分析差异的原因。由于各种费用所包括的费用项目具有不同的经济性质和用途，各项费用的变动又分别受不同因素变动影响，所以在确定费用实际支出脱离计划差异时，应按各组成项目分别进行，而不能只检查各种费用总额计划的完成情况，不能用其中一些费用项目的节约来抵补其他费用项目的超支。同时，要注意不同费用项目支出的特点，不能简单地把任何超过计划的费用支出都看作是不合理；同样，对某些费用项目支出的减少也要做具体分析：有的可能是企业工作成绩，有的则可能是企业工作中的问题。不能孤立地看费用是超支了还是节约了，而应结合其他有关情况，结合各项技术组织措施效果来分析，结合各项费用支出的经济效益进行评价。

在按费用组成项目进行分析时，由于费用项目多，所以每次分析只能抓住重点，对其中费用支出占总支出比重较大的，或与计划相比发生较大偏差的项目进行分析。特别应注意那些非生产性的损失项目，如材料、在产品和产成品等存货的盘亏和毁损，因为这些费用的发生与企业管理不善直接相关。

分析时，除以本年实际与本年计划相比来检查计划完成情况外，为了从动态上观察、比较各项费用的变动情况和变动趋势，还应将本月实际与上年同期实际进行对比，以了解企业工作的改进情况，并将这一分析与推行经济责任制结合，与检查各项管理制度的执行情况结合，以推动企业改进经营管理，提高工作效率，降低各项费用支出。

为了深入地研究制造费用、销售费用、管理费用和财务费用变动的原因，评价费用支出的合理性，寻求降低各种费用支出的途径和方法，也可按费用的用途及影响费用变动的因素，将上述费用包括的各种费用项目按以下类别进行研究。

1. 生产性费用

生产性费用包括制造费用中的折旧费、修理费、机物料消耗等，这些费用的变动与企业生产规模、生产组织、设备利用程度等有直接联系。这些费用的特点是，在业务量一定的范围下相对固定，超过这个范围就可能上升。分析时就应根据这些费用的特点，联系有关因素的变动评价其变动的合理性。

2. 管理性费用

管理性费用包括行政管理部门人员的工资、办公费、业务招待费等。管理性费用的多少主要取决于企业行政管理系统的设置和运行情况以及各项开支标准的执行情况。分析时，除按明细项目与限额指标相比分析其变动原因外，还应从紧缩开支、提高工作效率的要求出发，检查企业对有关精简机构、减少层次、合并职能、压缩人员等措施的执行情况。

3. 发展性费用

发展性费用包括职工教育经费、设计制图费、试验检验费、研究开发费等。这些费用与企业的发展相关，实际上是对企业未来的投资。但是这些费用应当建立在规划的合理、经济、可行的基础上，而不是盲目地进行研究开发或职工培训，应将费用的支出与取得的效果联系起来进行分析评价。

4. 防护性费用

防护性费用包括劳动保护费、保险费等。这类费用的变动直接与劳动条件的改善、安全生产等相关。显然，对这类费用的分析就不能认为支出越少越好，而应结合劳动保护工作的开展情况，分析费用支出的效果。

5. 非生产性费用

非生产性费用主要指材料、在产品、产成品的盘亏和毁损。分析这类费用发生的原因，必须从检查企业生产工作质量、各项管理制度是否健全以及库存材料、在产品和产成品的保管情况入手，并把分析与推行和加强经济责任制结合起来。



同步测试题

一、单项选择题

1. 可比产品成本降低额与降低率之间的关系是(　　)。
   A. 成反比　　B. 成正比　　C. 同方向变动　　D. 无直接关系
2. 企业成本报表(　　)。
   A. 是对外报送的报表
   B. 是对内编报的报表
   C. 有关部门规定哪些指标对外公布，哪些指标不对外公布
   D. 根据债权人和投资人的要求，确定哪些指标对外公布，哪些指标不对外公布
3. 经济技术指标变动对产品成本的影响主要表现在对(　　)指标的影响。
   A. 产品总成本　　B. 产品单位成本
   C. 产品产量　　D. 产品总成本和产品产量
4. 企业成本报表的种类、项目、格式和编制方法(　　)。
   A. 由国家统一规定　　B. 由企业自行制定
   C. 由企业主管部门统一规定　　D. 由企业主管部门与企业共同制定
5. 采用连环替代法，可以揭示(　　)。
   A. 产生差异的因素
   B. 实际数与计划数之间的差异
   C. 产生差异的因素和各因素的影响程度
   D. 产生差异的因素和各因素的变动原因
6. 可比产品是指(　　)。
   A. 企业过去曾经正式生产过，有完整的成本资料可以进行比较的产品
   B. 企业过去曾经生产过的产品

C. 有完整的定额成本资料可以进行比较的产品
D. 在行业中正式生产过，有完整的成本资料可以进行比较的产品

7. 下列关于主要产品单位成本表的说法，错误的是(　　)。
A. 主要产品单位成本表是反映企业在报告期内生产的各种主要产品单位成本构成情况的报表
B. 主要产品单位成本表应按主要产品分别编制
C. 主要产品单位成本表是对产品生产成本表的补充说明
D. 主要产品单位成本表是反映企业在报告期内全部产品单位成本构成情况的报表

8. 生产单一品种情况下，影响可比产品成本降低额变动的因素仅是(　　)。
A. 产品产量　　B. 产品单位成本
C. 产品产量和产品单位成本　　D. 产品产量、单位成本和品种结构

9. (　　)是进行成本分析的主要依据。
A. 成本制度　　B. 成本预测
C. 成本报表　　D. 企业会计准则

二、多项选择题

1. 工业企业成本报表一般包括(　　)。
A. 产品生产成本表　　B. 主要产品单位成本表
C. 制造费用明细表　　D. 各种期间费用明细表

2. 主要产品单位成本表反映的单位成本包括(　　)。
A. 本月实际　　B. 历史先进水平
C. 本年计划　　D. 上年实际平均

3. 生产多品种情况下，影响可比产品成本降低额变动的因素有(　　)。
A. 产品产量　　B. 产品单位成本
C. 产品价格　　D. 产品品种结构

4. 期间费用明细表，一般按照期间费用项目分别反映费用项目的(　　)。
A. 计划数　　B. 上年同期实际数
C. 本月实际数　　D. 本年累计实际数

5. 下列财务指标中，属于相关比率指标的有(　　)。
A. 产值成本率　　B. 销售收入成本率
C. 成本利润率　　D. 制造费用构成比率

6. 成本报表分析的主要内容包括(　　)。
A. 成本计划完成情况分析　　B. 主要产品单位生产成本分析
C. 费用预算执行情况的分析　　D. 成本效益分析

7. 下列费用项目中，属于生产性费用的有(　　)。
A. 生产车间的折旧费、修理费　　B. 劳动保护费
C. 生产车间的机物料消耗　　D. 职工教育经费

8. 主要产品单位生产成本表中反映的内容主要包括(　　)。
A. 产品产量　　B. 产品单位生产成本
C. 主要技术经济指标　　D. 产品的销售价格

三、实训题

1. 练习主要产品单位成本的分析。

资料：海东企业生产甲产品，有关资料见表13－12、表13－13。

表13－12　主要产品单位成本报表

成本项目	上年实际平均	本年计划	本年实际
原材料/元	1 862	1 890	2 047
工资及福利费/元	150	168	164
制造费用/元	248	212	209
合　计	2 260	2 270	2 420

表13－13　单位甲产品耗用原材料的资料表

项　　目	上年实际平均	本年计划	本期实际
原材料消耗量/千克	950	900	890
原材料单价/元	1.96	2.10	2.30

要求：

（1）根据上述资料，分析甲产品单位生产成本的计划完成情况。

（2）分析影响原材料费用变动的因素和各因素对材料费用变动的影响程度。



2. 练习可比产品成本降低率计划完成情况的分析。

资料：海东企业生产甲、乙产品两种可比产品成本。可比产品成本计划降低率为7%；可比产品生产成本资料见表13－14。

表13－14　可比产品成本资料表

可比产品	产量/件		单位成本/元		
	计划	实际	上年实际平均	本年计划	本年实际
甲	15	25	200	185	175
乙	20	18	100	95	97.5
合　计	—	—	—	—	—

要求：计算可比产品成本降低率计划完成情况，分析其升降原因。